

UiO : **Det juridiske fakultet**

Virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5

Kandidatnummer: 696

Leveringsfrist: 25.04.2013

Antall ord: 15 624



Innholdsfortegnelse

1	PRESENTASJON AV TEMA	1
2	AVGRENSNINGER.....	2
2.1	Normprisreglene	2
2.2	Særreguleringen i petroleumsskatteloven § 3.....	2
2.3	Beregning av særskatt.....	3
2.4	Skattesubjektene	3
2.5	Spesielt om fradrag.....	3
3	INNLEDNING	4
3.1	Skattlegging av petroleumsnæringen.....	4
3.2	Sokkelbeskatning – sokkelen som skattedistrikt.	5
3.3	Særskattesystemets bakgrunn	5
3.4	Hensynene bak særskatt.....	6
4	RETTSKILDER	7
4.1	Innledning	7
4.2	Petroleumsskattelovens forhistorie.....	7
4.3	Lov	8
4.4	Forarbeider.....	8
4.5	Etterarbeider	9
4.6	Forskrifter	10
4.7	Domstolspraksis.....	10
4.8	Ligningspraksis og klagenemndspraksis	11
4.8.1	Ligningspraksis	11
4.8.2	Praksis fra Klagenemnda for Petroleumsskatt	11
4.9	Ressursrentehensyn som frittstående rettskilde	13

5	PETROLEUMSSKATTELOVENS OPPBYGNING	15
5.1	Petroleumsskattelovens formål.....	15
5.2	Funksjonell avgrensning.....	15
5.3	Geografisk avgrensning	15
5.4	Særskatteplikt etter petroleumsskatteloven § 5	16
6	PETROLEUMSSKATTELOVEN § 5 – SÆRSKATT TIL STATEN	17
6.1	Innledning.....	17
6.2	Petroleumsskatteloven § 5: ”utvinning, behandling og rørledningstransport”	17
6.3	Virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven 1965	18
6.4	Skatteloven 1999	20
6.4.1	Virksomhetsbegrepet i skatteloven	20
6.4.2	Sammenlikning av de to lovene	21
6.4.3	Er lovtolkningen av virksomhetsbegrepet sammenfallende i de to lovene..	22
6.5	Petroleumsskattelovens forarbeider.....	23
6.6	Etterarbeider til petroleumsskatteloven	25
6.7	Forskrifter	26
6.8	Oppsummering av rettskildene.....	28
7	NÆRMERE OM RETTSPRAKSIS OG LIGNINGSPRAKSIS.....	30
7.1	Innledning.....	30
7.2	Et snevert virksomhetsbegrep.....	30
7.2.1	Ballastvann-saken	30
7.3	Tilknytningskravet i praksis.	35
7.3.1	Ballastvann-saken	35
7.3.2	Kjennelse om salg av seismiske data.	38
7.3.3	Særskatt på utleie- og fremleieinntekter.	40
7.4	Tradingvirksomhet.....	43
7.4.1	Trading med gass	44
7.4.2	”Handling-fee”- kjennelsen.....	50

7.4.3	Oppsummering og vurdering av Shell-dommen, ”Gass-trading”– kjennelsen og ”Handling-fee”– kjennelsen.	53
8	OPPSUMMERING	57
8.1	Dagens rettstilstand.....	57
8.2	Et snevert virksomhetsbegrep?	59
9	LITTERATURLISTE	61

1 Presentasjon av tema

Lov 13. juni 1975 nr. 35. om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) § 5 lyder: *”Skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport i de områder som er nevnt i § 1, skal av inntekt ved slik virksomhet betale en særskatt til staten.”* (min understreking)

Temaet for denne fremstillingen er virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5. Bestemmelsen regulerer plikten til å betale særskatt til staten. Det skal kun betales særskatt av inntekter som skriver seg fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum. Virksomhetsbegrepets avgrensning har derfor betydning for omfanget av særskatteplikten, både på inntektssiden og fradragssiden.

Skattesatsen for særskatt er 50 %, jf. ssv. § 4-2 for inntektsåret 2013.¹ I tillegg betaler oljeselskapene ordinær selskapsskatt på 28 %. Marginalskattesatsen blir da 78 % for inntekter som faller inn under særskatteplikten. Det har derfor stor betydning å avklare hvilke inntekts- og utgiftsposter i virksomheten som omfattes av særskatteplikt.

Hva som kan karakteriseres som særskattepliktig virksomhet må klarlegges gjennom en tolkning av uttrykket ”utvinning, behandling og rørledningstransport” i petroleumsskatteloven § 5.

¹ Stortingets skattevedtak for 2013, kapittel 4.

2 Avgrensninger

2.1 Normprisreglene

Ved utligningen av særskatt kan departementet fastsette en normpris for den petroleum som utvinnes. Normprisen er administrativt fastsatt og erstatter den faktisk oppnådde pris på petroleum. Normprisen skal tilsvare den pris som kunne vært oppnådd mellom uavhengige parter i et fritt marked. Når oljeselskapene selger petroleum til nærstående selskaper er det vanskelig for ligningsmyndighetene å avgjøre om den angitte pris på solgt petroleum var markedsmessig. Normprissystemet ble innført for å unngå dette problemet ved skatteleggingen. Reglene om normpris fremgår av petroleumsskatteloven § 4. I dag er det kun prisen på råolje som fastsettes ved normpris. Normpris fastsettes ut ifra et normprispunkt som i de fleste tilfelle tilsvarer et gitt leveringssted for oljen. Normprispunktet har betydning i flere skatterettslige henseender. Fastsettelsen av normprispunktet har blant annet betydning for omfanget av særskatteplikten. Etter at oljen har passert normprispunktet vil ikke de inntekter eller kostnader oljen genererer skattlegges som inntekter eller kostnader fra utvinningsvirksomhet. Når jeg senere under oppgavens punkt 7.4.2 redegjør for kjennelsen² som omhandler særskatteplikt ved mottatt "handling fee" er det nødvendig å redegjøre for deler av normprissystemet. Normprissystemet vil, ut over dette, ikke behandles i denne avhandlingen.

2.2 Særreguleringen i petroleumsskatteloven § 3

Petroleumsskatteloven § 3 fastsetter en rekke særregler som gjelder for formues- og inntektsfastsettelsen for utvinningsvirksomhet, blant annet avskrivningsregler og regler om fordelingen av netto finanskostnader til henholdsvis sokkel- og landbeskatning. Bestemmelsene vil kun behandles i den utstrekning reglene har relevans for omfanget av særskatteplikten.

² Kjennelse fra 25.11.2002, inntatt i Oljeskattekontorets publikasjon "Kjennelser avsagt i 2002 av Klagenemnda for oljeskatt" s. 83. Se også Torstein Fløystad: Ligningsbehandlingen 1998 pkt. 3.1.

2.3 Beregning av særskatt

Petroleumsskatteloven § 5 3. ledd regulerer oljeselskapenes rett til fradrag for friinntekt i grunnlaget for særskatt. Friinntekten har til formål å skjerme normalavkastningen selskapene oppnår ved petroleumsutvinning fra særskatten. Reglene for beregning av særskattepliktig inntekt og fradrag for friinntekt faller utenfor denne fremstillingen og blir ikke drøftet.

2.4 Skattesubjektene

Det er hovedsakelig utvinnings- og rørledningsselskapene som er skattesubjekter og som er underlagt særreguleringene i petroleumsskatteloven. Disse tildeles tillatelser til leting, utvinning og/eller tillatelse til transport av petroleum etter petroleumsløven.³ I tillegg driver oppdragstakere og arbeidstakere omfattende virksomhet og arbeid på norsk kontinentalsokkel i tilknytning til oljevirksomhet. Disse skattlegges i hovedsak etter skattelovens alminnelige regler. I denne fremstillingen vil jeg først og fremst drøfte skattlegging av utvinningselskaper, se for øvrig punkt 3.1 nedenfor.

2.5 Spesielt om fradrag

Generelt sett foreligger det ikke en uttrykkelig eller uttømmende regulering av behandling av fradragsposter i petroleumsskatteloven, kun visse særregler.⁴ Noen få sentrale fradragsposter er regulert i petroleumsskatteloven § 3 og § 5. For øvrig må man bygge på skattelovens alminnelige regler om fradrag. Skatteloven § 6-1 om fradrag vil gjelde generelt der petroleumsskatteloven ikke inneholder en særregulering. I denne fremstillingen er det først og fremst den skattemessige behandling av inntektsposter som vil bli drøftet.

³ Lov 29. november 1996 nr. 72 om petroleumsvirksomhet.

⁴ Jan Syversen, "Skatt på petroleumsutvinning", Oslo 1991 (Syversen 1991)

3 Innledning

3.1 Skattlegging av petroleumsnæringen

Utvinningsselskapene som opererer på norsk sokkel betegnes også som rettighetshavere. Staten tildeler selskapene ulike typer tillatelser som gir rett til å drive virksomhet innenfor rammen av tillatelsen. Dette systemet er regulert i petroleumsloven § 3-3. En utvinningstillatelse gir selskapene enerett til undersøkelse, leteboring og utvinning av petroleum innenfor de geografiske områder tillatelsen omfatter, jf. petroleumsloven § 3-3. Selskapene blir eier av den petroleum som utvinnes og disponerer denne ved salg, egen bruk eller på annen måte. Rettighetshaverne er ofte deltakere i flere utvinningstillatelser og flere rettighetshavere kan delta i samme utvinningstillatelse. En rettighetshaver plikter å inngå en samarbeidsavtale med de øvrige rettighetshaverne i tillatelsen, og det utpekes en operatør for rettighetshavergruppen som forestår den daglige ledelse av virksomheten innenfor den aktuelle tillatelse, se petroleumsloven § 3-7.

Av inntekt som skriver seg fra utvinning av petroleum og rørledningstransport betaler oljenæringen kun skatt til staten, ikke til kommunene, se petroleumsskatteloven § 2 annet ledd. Begrunnelsen for dette er at ressursene inntektene skriver seg fra, i liten grad er tilknyttet den enkelte kommune, men til staten som eier av ressursene. Det skal betales alminnelig selskapsskatt på 28 % og særskatt på 50 %.⁵ Den marginale skattesatsen for den del av virksomheten som er underlagt begge skatteregimer blir dermed 78 %.

⁵ Stortingets skattevedtak, kapittel 4.

3.2 Sokkelbeskatning – sokkelen som skattedistrikt.

Den norske kontinentalsokkelen utgjør et eget skattedistrikt.⁶ Av petroleumsskatteforskriften § 12 følger; ”Når skattepliktige som driver utvinning av petroleum eller rørlednings-transport av utvunnet petroleum i områder som nevnt i petroleumsskattelovens § 1, også driver annen virksomhet eller arbeid, skal inntekt og fradrag fordeles slik at inntekt av utvinning og rørledningstransport, ansettes som om denne virksomheten var drevet av frittstående foretak.”

Forskriften gir dermed anvisning på beskatning av utvinningsvirksomheten som en selvstendig virksomhet, selv om selskapet og dermed skattesubjektet også driver annen virksomhet. Det gjelder selv om den øvrige virksomheten er nært knyttet til petroleumsutvinning, som for eksempel raffinering, distribusjon og salg av drivstoff.

3.3 Særskattesystemets bakgrunn

Innføringen av særskatten er begrunnet med at fortjenestemulighetene ved utvinning av petroleum skriver seg fra begrensede ressurser som i sin helhet eies av staten.⁷ Lovgiver ønsker å beskatte den ekstraordinære avkastning som oljeselskapene oppnår gjennom utvinning av petroleum ut over normalavkastningen.⁸ Normalavkastningen er den markedsmessige lønnsomheten oljeselskapene oppnår gjennom anvendelse av arbeidskraft og kapital. Avkastning ut over dette betegnes som ekstraordinær avkastning av ressursene.

Forarbeidene til petroleumsskatteloven fremhever at en viss andel av produksjonsresultatet, den avkastning oljeselskapene oppnår som overstiger en normalavkastning, skal tilflyte det offentlige.⁹ I petroleumsskatterettslig språkbruk betegnes denne ekstraordinære avkastningen gjerne som ressursrenten eller grunnrenten. I Norge er det innført grunnrentebeskatning

⁶ Se petroleumsskatteloven § 3 bokstav d, første punktum. Syversen, 1991, s. 124 flg.

⁷ Ot.prp. nr. 26 (1974-75) s. 21.

⁸ NOU 2000: 18, kapittel 1.5.1

⁹ Ot.prp. nr. 26 (1974-75), kapittel 5.3, s. 21.

innenfor både kraftsektoren og petroleumssektoren. Ressursene som utnyttes i begge disse næringene er i hovedsak statens eiendom og de begrensede ressursene muliggjør en høyere fortjeneste enn normalavkastning.

Petroleum er en ikke-fornybar ressurs og utgjør et knapphetsgode som gir en meravkastning i et marked. Ressursrenten kan, av denne grunn, betegnes som inntekter som ikke skyldes produktiv virksomhet. Ressursrenten blir derfor ikke regnet som en inntekt i vanlig forstand. Oljeskattekontoret beskriver ressursrenten som et mål på omklassering av olje- og gassressursene fra ”bakken” til banken.¹⁰

3.4 Hensynene bak særskatt

Hovedformålet med beskatning i generell forstand er å sikre inntekter til fellesskapet eller staten, dette kalles også *fiskale hensyn*. Ved utformingen av petroleumsskatteloven og reglene om særskatteplikt var de fiskale hensyn, herunder ressursrentehensyn, svært viktige.¹¹ Inntektsserverv eller utgiftsposter må ha en tilstrekkelig nær tilknytning til retten til å utvinne petroleum at de muliggjør den ekstraordinære avkastningen som ligger til grunn for særskatteplikten.¹² Særskatt skal i utgangspunktet kun pålegges inntekt av den aktivitet som muliggjør en ekstraordinær avkastning. Inntektsgrunnlaget må derfor avgrenses til kun å omfatte disse postene.

De hensyn som begrunner særskatteordningen måtte på den annen side avveies mot ønsket om å tiltrekke seg private aktører. Særskatten skulle ikke forhindre at oljeselskapene fikk en rimelig avkastning av den investerte kapital og kunnskap ved å involvere seg i petroleumsvirksomheten. Reglene måtte derfor ta høyde for de investeringer og den risiko oljeselskapene tok ved å engasjere seg på norsk sokkel. De samlede rammevilkårene for petroleumsnæringen søker å balansere de ulike hensynene på en fornuftig måte.

¹⁰ ”Petroleumssektoren og petroleumsskatten i tall og trender”, Oljeskattekontoret 2012.

¹¹ Ot.prp. nr. 26 (1974-75), kapittel 5.3, s. 21.

¹² Torstein Fløystad, lovkommentar til petroleumsskatteloven, 2010, note 72. (Fløystad, 2010)

4 Rettskilder

4.1 Innledning

Punkt 4 gir en oversikt over de relevante rettskildene for problemstillingen i denne fremstillingen.

4.2 Petroleumsskattelovens forhistorie

Begrunnelsen for innføringen av særskatt på petroleumsaktiviteter kan best belyses gjennom en kort historisk gjennomgang av petroleumsskattesystemet: På 1960-tallet ble de første reglene om beskatning av petroleumsvirksomhet vedtatt. Petroleumsskatteloven 11. juni 1965 nr. 3 innførte en lemping i beskatningen av selskapene som opererte på norsk sokkel sammenliknet med virksomhet på land. Leting etter petroleumsressurser var preget av stor risiko og usikkerhet med hensyn til funn. Ved å innføre en skattelette ville Staten derfor gi insentiver for oljeselskapene og stimulere til letevirksomhet.

Etter oppdagelsen av Ekofisk-feltet i 1969 stod oljeselskapene i en annen stilling. Det var gjort store funn og ikke lenger behov for skattemessige stimuleringsiltak.¹³ Tvert i mot ble det viktig for staten å sikre sin andel av inntektene fra oljevirksomheten. I 1972 ble de gunstige skattereglene i petroleumsskatteloven av 1965 opphevet, og aktørene på norsk sokkel ble etter dette underlagt det alminnelige selskapsskatteregimet etter skatteloven. En ekspertkomité opprettet i 1974 utarbeidet forslag til ny petroleumsskattelov.¹⁴ I 1975, som var det første året med ordinær produksjon fra norsk sokkel, ble den nye petroleumsskatteloven vedtatt og særskatteplikten ble innført.¹⁵ Petroleumsskatteloven har senere blitt endret med jevne mellomrom, ofte som følge av endringer i markedsforholdene for olje og gass. Skattesatsen for særskatten har variert noe, fra mellom 25 % til 50 %. Den største

¹³ Syversen, 1991, s. 49.

¹⁴ Ot.prp. nr. 26 (1974-75)

¹⁵ Lov 13. juni 1975 nr. 35. om skattelegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

endringen ble gjennomført for å kompensere for nedgangen i den alminnelige skattesatsen fra ca 50 % til 28 % etter skattereformen i 1992.¹⁶ Den marginale skattesatsen har endret seg langt mindre.

4.3 Lov

Petroleumsskatteloven etablerer og regulerer skatteplikt for all virksomhet på norsk kontinentalsokkel. Dette fremgår av lovens § 1 som angir lovens geografiske og funksjonelle virkeområde.

Petroleumsskatteloven fastsetter en rekke særregler men bygger ellers på den generelle skattelovgivning, se petroleumsskatteloven §§ 2, første ledd og 8, første ledd. Den alminnelige skattelovgivningen kommer til anvendelse i den grad det ikke følger annet av petroleumsskatteloven¹⁷. Det er derfor viktig å merke seg at petroleumsskatteloven ikke inneholder en uttømmende regulering av beskatningen av oljevirksomheten. Loven betegnes som et ”tilbygg” til den alminnelige skattelovgivning og må tolkes i lys av denne lovkonstruksjonen.¹⁸

4.4 Forarbeider

Ot.prp. nr. 26 (1974-75) er det viktigste forarbeidsdokumentet til petroleumsskatteloven. Ved tolkningen av petroleumsskatteloven er forarbeidene relevant som rettskilde. Det må imidlertid poengteres at petroleumsbeskatningen har gjennomgått en nokså betydelig utvikling fra 1975 til i dag, dels gjennom lovendringer, noe rettspraksis og en omfattende ligningspraksis. Det har over tid også oppstått flere nye problemstillinger i tilknytning til petroleumsskattelovens bestemmelser som ikke er berørt i lovens forarbeider. I slike tilfeller må man derfor støtte seg på de øvrige rettskilder ved tolkningen av petroleumsskatteloven.

¹⁶ Se Ot.prp. nr. 12 (1991-1992).

¹⁷ NOU 2000: 18, avsnitt 5.1

¹⁸ Syversen, 1991, s. 7.

4.5 Etterarbeider

Etterarbeider eller etterfølgende lovarbeider kan for eksempel være endringsforslag til en lov, uttalelser fra departementer eller ulike utredninger. Etterfølgende lovarbeid kan bidra til å kaste lys over hva som opprinnelig var lovgivers vilje da loven ble gitt.¹⁹ Dette kan være tilfelle der en lovendring er foranlediget av at den tidligere lov var ufullstendig eller mangelfull. For den del av loven som endres vil slike etterarbeider være en sentral rettskildefaktor ved tolkningen av bestemmelsene; de utgjør med andre ord forarbeider for den del som endres.

For petroleumsskatteloven som sådan må man være forsiktig med å legge avgjørende vekt på dens etterarbeider. Det vil kunne innebære at lovgivning gis tilbakevirkende kraft gjennom ny tolkning. Se for eksempel Rt. 2004 s. 1921 der Høyesterett vurderte den rettskildemessige betydning av forarbeidene til endringer av petroleumsskatteloven § 3 bokstav g.²⁰ Forarbeidene antydte at petroleumsskatteloven § 3 bokstav g og skatteloven § 50 femte ledd skulle tolkes tilsvarende. På dette tidspunkt var det imidlertid uenighet omkring tolkningen av skatteloven § 50. Høyesterett påpekte i denne sammenheng: ”I en slik situasjon finner jeg det klart at etterfølgende tolkingsuttalelser fra lovgiverne ikke kan tillegges rettskildemessig betydning, da noe annet vil gi lovgiverne mulighet til - uten uttrykkelig lovvedtak og i strid med Grunnloven § 97 - å endre loven med tilbakevirkende kraft.”²¹

Der lovteksten er uklar og der forarbeidene ikke gir veiledning vil etterarbeider likevel kunne få en større betydning i praksis.²²

¹⁹ Mads Henry Andenæs, ”Rettskildelære”, 1997 s. 60.

²⁰ Ot.prp. nr.92 (2002-2003) s. 14.

²¹ Saken gjaldt spørsmål om fradrag i sokkelinntekten til AS Norske Shell for kostnader til nedstengning av oljefelt etter avsluttet produksjon. Se dommens avsnitt 85.

²² Syversen, 1991, s. 321.

I denne oppgaven vil jeg blant annet henvise til en innstilling fra Petroleumsskatteutvalget fra 2000.²³ Utvalget ble opprettet for å vurdere det dagjeldende petroleumsskattesystemet og foreslå endringer. Dette er et etterarbeid til petroleumsskatteloven og den rettskildemessige vekt må vurderes i lys av det.

4.6 Forskrifter

Petroleumsskatteloven inneholder flere forskriftshjemler. Petroleumsskatteloven § 5 siste ledd lyder: ”Departementet kan gi forskrifter til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i denne paragraf.” Det er gitt flere forskrifter med hjemmel i denne bestemmelsen. Videre inneholder petroleumsskatteloven forskriftshjemler med fullmakter til å fravike lovens bestemmelser.²⁴ I denne oppgaven vil jeg berøre forarbeidene til noen av forskriftene gitt med hjemmel i petroleumsskatteloven.²⁵ Disse inneholder blant annet tolkningsuttalelser som kan belyse problemstillingen her. Samtidig bemerkes at slike forarbeider eller uttalelser til forskriftene generelt sett har liten rettskildemessig vekt.²⁶

4.7 Domstolspraksis

Det foreligger få høyesterettsdommer som direkte berører problemstillingen for denne avhandlingen. Problemstillingen har vært behandlet i de underliggende instanser, men rettsmaterialet er spinkelt også her. En avgjørelse fra Stavanger tingrett fra 2012, som omhandler særskatt på gassalg vil bli behandlet.²⁷ På den alminnelige skatterettens område foreligger det imidlertid mye praksis. Jeg vil trekke inn relevante rettsavgjørelser om generelle skattespørsmål der disse kan bidra til å belyse petroleumsskatterettslige spørsmål, og min problemstilling spesielt.

²³ NOU 2000: 18.

²⁴ Se bl.a. petroleumsskatteloven § 1 annet ledd og § 4 siste ledd.

²⁵ Se særlig Forskrift 30. april 1993 nr 316 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørlednings-transport av petroleum.

²⁶ Syversen, 1991, s. 28.

²⁷ Inn tatt i dom 11-194765TVI-STAV (Shell-dommen)

4.8 Ligningspraksis og klagenemndspraksis

4.8.1 Ligningspraksis

Det er først og fremst i lignings- og klagenemndspraksis, herunder Klagenemnda for Petroleumsskatt, hvor man finner relevant materiale vedrørende særskatteplikten i petroleumsskatteloven § 5. Alminnelig ligningspraksis utgjør en rettskilde som vil tillegges vekt av Høyesterett.²⁸ Høyesterett har oppstilt visse krav til slik praksis' varighet, konsekvens og frekvens.²⁹ Disse kravene bestemmer i neste omgang om den foreliggende praksis kan anses relevant, og videre hvilken vekt den i så fall bør tillegges. Det er videre lagt til grunn at ligningspraksis har større vekt når den går i skattyters favør enn motsatt.³⁰ Der praksis er basert på en bevisst vurdering fra ligningsmyndighetene vil dette også tale for at den skal veie tungt.³¹ Praksis som skriver seg fra et spesialisert ligningsorgan med spesialkompetanse innenfor sitt fagfelt vil tillegges større vekt, og domstolene vil være forsiktige med å fravike en etablert praksis i disse tilfeller. Videre vil ligningsforvaltningen selv legge stor vekt på egen etablert praksis.

4.8.2 Praksis fra Klagenemnda for Petroleumsskatt

I forarbeidene til petroleumsskatteloven fremhevet departementet behovet for en mest mulig effektiv og spesialisert ligningsadministrasjon for petroleumsnæringen.³² Det ble, for ligningsbehandlingen av petroleumsnæringen, derfor opprettet en særskilt ligningsforvaltning, se petroleumsskatteloven § 6. Oljeskattekontoret, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for Petroleumsskatt er etter ligningsloven § 2-4 definert som *særskilte ligningsmyndigheter*. Det vil si at det kun er disse organene som ligner skattepliktige innenfor utvinningssnæringen.

²⁸ Zimmer 2010, s. 49, Zimmer 2009, s 53.

²⁹ Se bl.a Rt. 1992 s. 1263, Rt. 2001 s. 1444.

³⁰ Se Rt. 2001 s. 1444, Rt. 1975 s. 992.

³¹ Se Rt. 1998 s. 811.

³² Ot.prp. nr. 26 (1974-75)

I 1980 ble det opprettet en sentralisert ligningsbehandling for utvinningsvirksomhet og rørledningstransport. Oljeskattenemnda utfører ligningen av oljeselskapene på norsk sokkel. Klagenemnda for Petroleumsskatt ble opprettet som en særskilt klagenemnd for petroleumsbeskatning fordi det var behov for særlig ekspertise ved klagebehandlingen av oljeselskaperes ligning. Klagenemnda behandler klager over Oljeskattenemndas avgjørelser. Oljeskattekontoret forbereder saker for Oljeskattenemnda og Klagenemnda, og fungerer som et sekretariat for disse. Klagenemndas kjennelser kan bringes inn for domstolene.³³

Det klare utgangspunktet er at klagenemndspraksis har en lavere rettskildemessig trinnhøyde enn domstolspraksis. Domstolene står fritt til å overprøve en påklaget ligningsbehandling, både med hensyn til det rettslige og saksbehandlingen som ligger til grunn for ligningen. En klagekjennelse vil derfor ikke ha noen større rettskildemessig betydning enn kvaliteten av dens premisser tilsier.³⁴

Klagenemnda for Petroleumsskatt er et spesialisert ligningsorgan med spesialkompetanse innenfor sitt fagfelt. Klagenemndspraksis utgjør en særskilt form for ligningspraksis. Klagenemnda har kompetente medlemmer og er utnevnt av Stortinget til å behandle spesifikt angitte saker.³⁵ Av denne grunn kan deres avgjørelser tillegges en noe større rettskildemessig vekt enn avgjørelser fattet av et alminnelig ligningsorgan. Eksempelvis, der klagenemndspraksis har vært ensartet på et område vil dette kunne ha en avgjørende betydning for utfallet av etterfølgende saker på tilsvarende område.³⁶

Kjennelsene fra Klagenemnda for Petroleumsskatt er ikke offentlige. Det har imidlertid blitt publisert sammendrag om klagebehandlingen for inntektsårene 1975 til 1981. I senere år har Oljeskattekontoret publisert sammendrag av kjennelsene på sine nettsider. Enkelte

³³ Jf. petroleumsskatteloven § 6, tredje ledd.

³⁴ Syversen, 1991, s. 32.

³⁵ Jf. petroleumsskatteloven § 6, første ledd, bokstav d.

³⁶ Syversen, 1991, s. 32.

kjennelser er også lagt ut på Lovdata i anonymisert form. Avgjørelsene har i praksis fått større vekt som rettskilde enn avgjørelser avsagt av de alminnelige ligningsmyndigheter.

Virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5 har vært utførlig behandlet i Klagenemnda for Petroleumsskatt. Flere kjennelser er relevante ved klarleggingen av virksomhetsbegrepet og noen av disse vil bli redegjort for nedenfor.

4.9 Ressursrentehensyn som frittstående rettskilde

Statens eierskap til petroleumsressursene er et grunnleggende trekk ved all petroleumsvirksomhet på norsk sokkel. Eiendomsretten er fastslått i petroleumsløven § 1-1: ”Den norske stat har eiendomsrett til undersjøiske petroleumsforekomster og eksklusiv rett til ressursforvaltning.” Formålet med petroleumsskattesystemet er derfor primært å sikre at en riktig andel av fortjenesten, eller ressursrenten, tilfaller staten som eier av ressursene.

Ved vurderingen av om en inntektspost eller utgiftspost skal være særskattepliktig vil flere hensyn spille inn. Et uavklart spørsmål er om formålet med særskatteplikten i seg selv kan utgjøre et tolkningsmoment ved tolkningen av skattregelverket.³⁷ Dette blir med andre ord et spørsmål om ressursrentehensynet kan betegnes som en frittstående rettskilde på lik linje med reelle hensyn, herunder formålsbetraktninger. Det vil normalt være relevant å legge vekt på formålsbetraktninger i lovtolkningen, fordi man søker å oppfylle lovgivers formål.³⁸

Ressursrentehensyn som rettskilde kan medføre et brudd på nøytralitet i skattesystemet.³⁹ Inntekter og utgifter skal i prinsippet underlegges den samme vurderingen om hvorvidt de skal skattlegges eller fradragsføres. Formålet med å maksimere statens inntekter skulle i så fall tilsi at ligningsmyndighetene utøver en vid tolkning av lovverket med hensyn til skatteleggingen av inntekter og en snever tolkning med hensyn til fradragsrett for kostnader.

³⁷ Jansen/Bjerke, 2011, s. 330.

³⁸ Andenæs, 1991, s. 36 flg.

³⁹ Jansen/Bjerke, 2011, s. 330.

På den annen side er ressursrentehensynet relevant som tolkningsfaktor ved vurderingen av om en inntekts – eller utgiftspost *skriver seg fra* de aktiviteter som typisk knytter seg til utvinning av petroleumsressursene. Det er disse aktivitetene som i neste omgang muliggjør den ekstraordinære avkastningen som særskatten har til formål å fange opp. Det er derfor forutsatt i petroleumsskattelovens forarbeider at formålsbetraktninger skal stå sentralt ved tolkningen av regelverket.⁴⁰ Der beskatningshjemmelen fremstår som uklar er vurderingstemaet om transaksjonen eller aktiviteten som inntekten eller utgiften springer ut av gir grunnlag for en ekstraordinær avkastning. Dersom dette spørsmålet kan besvares bekrefte- tende tilsier dette at inntekten eller utgiften skal inngå i grunnlaget for særskatteplikt.

Det bør altså utvises forsiktighet med å anse formålet om å maksimere statens inntekter som en tungtveiende rettskilde. Det er imidlertid klart at slike hensyn inngår som relevante tolkningsmomenter i vurderingen av hvorvidt en inntekts- eller utgiftspost skal underlegges særskatteplikt.

⁴⁰ Ot.prp. nr. 26 (1974-75), Fløystad, 2010, note 72.

5 Petroleumsskattelovens oppbygning

5.1 Petroleumsskattelovens formål

Petroleumsskatteloven har to hovedformål. For det første etablerer loven skatteplikt til den norske stat for all virksomhet som finner sted innenfor lovens geografiske avgrensning, nærmere bestemt på norsk kontinentalsokkel. Denne avgrensningen fremgår av petroleumsskatteloven § 1. Det andre hovedformålet er å etablere særskatteplikt for den form for virksomhet som fanges opp av reglene i petroleumsskatteloven § 5.

5.2 Funksjonell avgrensning

Poenget med en funksjonell avgrensning er å presisere hvilke typer virksomhet som skal omfattes av skattleggingen etter petroleumsskatteloven. Følgende fremgår av petroleumsskatteloven § 1: ”Denne lov gjelder skattlegging av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum(..)”. Petroleumsskatteloven etablerer således skatteplikt for letevirksomhet, utvinningsvirksomhet, behandling av petroleum og rørledningstransport av petroleum.

5.3 Geografisk avgrensning

Petroleumsskatteloven § 1, bokstav a til d, angir petroleumsskattelovens geografiske anvendelsesområde. De inntektsverv eller kostnader som er et resultat av virksomhet utøvet innenfor de der angitte geografiske grenser er underlagt skatteplikt etter petroleumsskatteloven. Skatteloven 1999 etablerer kun skatteplikt for skattesubjekter ”hjemmehørende i riket”, se skattelovens § 2-2. Norsk kontinentalsokkel og dens tilgrensende områder som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 er ikke en del av ”riket” i relasjon til skatteloven. Dette innebærer at petroleumsskatteloven utvider det geografiske området for norsk beskatning ut over skattelovens virkeområde.

Den geografiske avgrensningen er imidlertid ikke absolutt i den forstand at skatteplikten ikke kun gjelder for de inntektserverv som genereres innenfor denne grensen.⁴¹ Det geografiske anvendelsesområde må ses i sammenheng med det funksjonelle anvendelsesområde. Petroleumsskatteloven § 1 angir at ”dertil knyttet virksomhet og arbeid” også er omfattet av petroleumsskatteloven. Det er lagt til grunn i rettspraksis at lovens formulering på dette punkt gir uttrykk for et tilknytningskrav og ikke et krav om geografisk plassering.⁴² Det kan derfor ikke utledes av dette at ”dertil knyttet virksomhet” viser til at denne må finne sted innenfor lovens geografiske virkeområde for å kunne fanges opp til beskatning. Aktiviteter som for eksempel administrasjon, catering, bygging av innretninger og andre støttefunksjoner med en naturlig tilknytning til petroleumsvirksomheten vil kunne skattlegges etter petroleumsskatteloven, til tross for at aktivitetene utføres utenfor lovens geografiske anvendelsesområde.⁴³ Selve kjernevirksomheten, i hovedsak produksjon av petroleum, må foregå på norsk kontinentalsokkel og for øvrig innenfor de geografiske grenser som angitt i petroleumsskatteloven § 1.⁴⁴

5.4 Særskatteplikt etter petroleumsskatteloven § 5

Den geografiske og funksjonelle avgrensningen av skattepliktig virksomhet på norsk sokkel har, som nevnt, til formål å etablere skatteplikt. Lovens anvendelsesområde omfatter således virksomhet underlagt alminnelig selskapsbeskatning på 28 % og virksomhet underlagt både alminnelig selskapsbeskatning på 28 % og særbeskatning på 50 %. Hvilken del av virksomheten som skal særskattelegges må avgjøres gjennom en ytterligere avgrensning som bestemmes ved en tolkning av petroleumsskatteloven § 5. Skattlegging av petroleumsvirksomhet på norsk sokkel foregår dermed dels ved å etablere en generell skatteplikt og dels ved å etablere særskatteplikt for visse former for virksomhet. Hvordan særskattepliktig virksomhet avgrenses etter petroleumsskatteloven § 5 vil jeg redegjøre for nedenfor.

⁴¹ Fløystad, 2010, note 1.

⁴² Rt. 2011 s. 999.

⁴³ Se Rt. 2002 s. 718 og Rt. 2011 s. 999.

⁴⁴ Syversen, 1991, s. 126.

6 Petroleumsskatteloven § 5 – særskatt til staten

6.1 Innledning

Petroleumsskatteloven § 5 regulerer plikten til å svare særskatt til staten.

Avgrensningen av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5 danner den generelle rammen for særskatteplikten, både med hensyn til skatteplikt for inntekter og fradragrett for utgifter. Innholdet i uttrykket ”utvinning, behandling og rørledningstransport” er ikke nærmere definert i lovbestemmelsen. Man er henvist til en naturlig tolkning av bestemmelsens ordlyd. Det overordnede utgangspunktet for vurderingen av hva som skal omfattes av en type virksomhet er imidlertid klart. Aarbakke har i sin doktoravhandling uttalt i denne forbindelse; ”Hva en virksomhet skal anses for å omfatte, må i prinsippet bestemmes *særskilt i forhold til den enkelte regel eller lov* begrepet er blitt brukt.”⁴⁵ (min kursivering)

Jeg vil i det følgende ta utgangspunkt i virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5 og det som kan utledes av lovteksten, blant annet i lys av lovens øvrige bestemmelser og den alminnelige skattelovgivning. Deretter vil jeg redegjøre for de relevante rettskildene for å undersøke om disse kan bidra til å klarlegge begrepets omfang og anvendelsesområde ytterligere.

6.2 Petroleumsskatteloven § 5: ”utvinning, behandling og rørledningstransport”

Særskattegrunnlaget som etableres i petroleumsskatteloven § 5 omfatter de inntekts- og utgiftsposter som skriver seg fra ”utvinning, behandling og rørledningstransport”. Meningsinnholdet i disse tre kategoriene blir dermed bestemmende for hvilke inntekts- og utgiftsposter som fanges opp av særskatteplikten.

⁴⁵ Aarbakke, 1967, s. 3.6.

Samlebetegnelsen for de aktiviteter som klart er omfattet av særskatteplikten omtales som kjernevirksomheten eller kjerneaktiviteten.⁴⁶ Inntekt som direkte stammer fra kjernevirksomheten er typisk inntekt fra produksjon og salg av petroleum, herunder råolje, NLG (natural liquid gas) og naturgass.

Petroleumsskatteloven § 5 hjemler særbeskatning også på behandling og rørledningstransport av petroleum. Disse aktivitetstypene inngår i samlebetegnelsen kjernevirksomhet. De ressursrentehensyn som begrunner særskatteplikt på utvinning av petroleum er imidlertid ikke like fremtredende ved behandling og rørledningstransport av petroleum.⁴⁷ Det er selve retten til råproduktet og ikke den videre transport og bearbeiding av petroleum som muliggjør den ekstraordinære avkastning som særskatten har til hensikt å ramme. Det fremgår imidlertid av lovens forarbeider at også denne type aktiviteter skal særskattelegges. Begrunnelsen for dette er at det vil være ligningsteknisk problematisk å skille ut denne type aktiviteter. Ved inntekt fra behandling begrunner lovgiver særskatteplikten med at behandling av utvunnet petroleum genererer kostnadsreducerende inntekter knyttet til den særskattepliktige virksomhetens driftsmidler.⁴⁸

Rekkevidden av begrepet *kjernevirksomhet* er ikke nærmere definert i petroleumsskatteloven § 5. Oljeselskapenes virksomhet er ofte kompleks og sammensatt. De ulike aktivitetene kan være vanskelig å klassifisere. Det er derfor behov for å klarlegge ytterligere hva slags former for aktivitet på sokkelen som ligger innenfor kjernevirksomheten og som således er underlagt særskatteplikt etter § 5.

6.3 Virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven 1965

Petroleumsskatteloven av 1975 inneholder, i likhet med 1965-loven, ingen nærmere regulering av *hvilke* inntektsposter som skal regnes for å være vunnet ved utvinning, behandling

⁴⁶ NOU 2000: 18, avsnitt 5.2.

⁴⁷ Fløystad, 2010, note 73.

⁴⁸ Ot.prp. nr. 12 (1991-1992), kap. 8.4.2.

og rørledningstransport. Man er henvist til en tolkning av uttrykket ”inntekt ved slik virksomhet” i § 5. Ved tolkningen av petroleumsskatteloven § 5 kan man spørre seg om tolkningen av virksomhetsbegrepet etter petroleumsskatteloven 1965 fortsatt er relevant.

Virksomhetsbegrepet etter 1965-loven bygde på det alminnelige virksomhetsbegrep i skatteloven.⁴⁹ Hva dette begrepet innebærer vil jeg komme tilbake til i punkt 6.4 nedenfor. 1965-loven etablerte skatteplikt på sokkelen; utvinning av petroleumsförekomster skulle nå likestilles med skattepliktig virksomhet i riket.⁵⁰ Som nevnt var hensynene som lå til grunn for 1965-loven vesensforskjellige fra de hensyn som den gjeldende petroleumsskattelov bygger på. Det ble innført skattelettelse for å skape insentiver til leting etter petroleum fordi mulighetene for funn var såpass usikre. Formålet med 1965-loven var å få en reduksjon i skattesatsene for petroleumsvirksomhet. Problemstillingen man sto ovenfor ved praktiseringen av petroleumsskatteloven av 1965 var således forskjellig fra den man står ovenfor i dag.

I en klageavgjørelse fra 1981 bemerker Klagenemda for Petroleumsskatt at man ved fortolkningen av uttrykket ”utvinning” i petroleumsskatteloven § 5 ikke uten videre kan bygge på de tradisjonelle oppfatninger om virksomhetsbegrepet i den alminnelige skattelov.⁵¹ Oljeskattekontoret har uttalt, i tilknytning til 1965-loven, at denne ”...ikke har noen selvstendig betydning for *hvilke* fordeler som skal regnes som vunnet ved utvinning av petroleumsförekomster”⁵² (deres kursivering).

I etterfølgende praksis er fortolkningen av virksomhetsbegrepet etter 1965-loven forlatt. Det foreligger ingen ligningsvedtak basert på 1965-loven og tilsvarende lite ligningspraksis

⁴⁹ Oljeskattekontorets notat 5. februar 1981. Referert til i PSK-19810617-A.

⁵⁰ Syversen, 1991, s. 46.

⁵¹ PSK-19810617-A, II, 1, d.

⁵² Oljeskattekontorets notat 5. februar 1981. Referert til i PSK-19810617-A.

eller klagenemndspraksis.⁵³ Teori om petroleumsskatteloven av 1965 vil, etter dette, ikke kunne vektlegges ved tolkningen av virksomhetsbegrepet etter loven av 1975.

6.4 Skatteloven 1999

6.4.1 Virksomhetsbegrepet i skatteloven

Petroleumsskatteloven § 2 og § 8 viser til den alminnelige skattelovgivning og angir med dette at blant annet skatteloven og ligningsloven skal utfylle petroleumsskattelovens regler i den utstrekning ikke annet følger av petroleumsskatteloven. Tolkningen av skattelovens virksomhetsbegrep i skatteloven § 5-30 og § 5-1 vil derfor også kunne være relevant for den tilsvarende tolkningen av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven. Skattelovens virksomhetsbegrep er, i likhet med petroleumsskattelovens begrep, ikke definert i loven.

Skatteloven opererer med et bruttoinntektsbegrep, se skatteloven § 5-1, der dette er positivt formulert til å omfatte inntekt av arbeid, kapital og virksomhet. Skattleggingen av inntekt er dermed begrenset til kun de kategorier av inntekt som fremgår av fanebestemmelsen i skatteloven § 5-1. Med hensyn til inntekt av virksomhet kan denne skrive seg fra et større spekter av aktiviteter, og det er gitt en ikke uttømmende angivelse i skatteloven § 5-30 av typer aktiviteter som omfattes. Det sentrale vurderingstema etter skatteloven er hvorvidt fordelen eller inntekten er *vunnet ved* virksomhet, jf. skatteloven § 5-1. Inntektsgivende virksomhet defineres som aktiviteter med økonomisk karakter, av et visst omfang og en viss varighet og aktiviteten må være utøvet for skattyters egen regning og risiko.⁵⁴

En skattyter utøver ofte flere typer økonomisk aktivitet som isolert sett kan klassifiseres som enkeltstående virksomheter. Ofte vil imidlertid flere aktiviteter være så nært tilknyttet hverandre at de skatterettslig må behandles som en sammenhengende virksomhet. Hvor denne grensen skal trekkes har vært tvistegjenstand i en rekke eldre høyesterettsavgjørel-

⁵³ Syversen, 1991, s. 49.

⁵⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-98), pkt. 7.5.

ser.⁵⁵ En forutsetning for tilstrekkelig sammenheng er, i korte trekk, at det må foreligge en nærmere funksjonell forbindelse mellom virksomhetene, herunder av teknisk, økonomisk og forretningsmessig art.⁵⁶

I dag settes dette spørsmålet sjelden på spissen fordi aksjeselskaper og andre juridiske personer ikke lenger svarer skatt til kommune eller fylkeskommune, se skatteloven § 3-2. Før revideringen av skatteloven⁵⁷ oppstod det ikke sjelden spørsmål om hvilken kommune eller hvilket fylke man skulle svare skatt til der en skattyter drev virksomhet på flere steder. I tilknytning til petroleumsskatteloven er denne problemstillingen fortsatt aktuell fordi skattesatsforskjellen mellom sokkel og land er stor.

Ligningspraksis og teori angir visse faktiske kriterier som kan vektlegges i denne vurderingen. Dersom en eller flere av kriteriene er oppfylt kan disse tale for at den foreliggende aktivitetsutøvelse skal anses som én sammenhengende virksomhet. Hvorvidt det foreligger én eller flere virksomheter beror på en konkret vurdering. Utgangspunktet for vurderingen er om det er en tilstrekkelig innholdsmessig og økonomisk tilknytning mellom virksomhetene. De relevante momentene vil blant annet være om det foreligger en felles administrasjon, om det er felles utnyttelse av anlegg eller driftsmidler, om virksomhetenes kundekrets er den samme, om varene eller tjenestene som produseres er av samme art eller utfyller hverandre og i hvilken grad den økonomiske administrasjon er sammenvevd eller utskilt.⁵⁸

6.4.2 Sammenlikning av de to lovene

Petroleumsskatteloven regulerer kun skatteplikt av inntekter som skriver seg fra en funksjonelt avgrenset type virksomhet på norsk kontinentalsokkel, jf. petroleumsskatteloven § 1. Videre vil kun inntekter som skriver seg fra behandling, utvinning og rørledningstrans-

⁵⁵ Bl.a. Rt. 1931 s. 731, Rt. 1932 s. 577, Rt. 1963 s. 478.

⁵⁶ Rt. 1963 s. 478.

⁵⁷ Se Lov 29. juni 2007 nr. 60 om endringar i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

⁵⁸ Lignings-ABC (2012-13), kapittel 7.1.

port være gjenstand for særskatt i petroleumsskatteloven § 5. Et oljeselskap kan derfor ha øvrige virksomhetsinntekter der beskatningen av disse likevel ikke reguleres av petroleumsskatteloven § 5. I petroleumsskatteretten er det derfor et spørsmål om å adskille virksomhetsinntektene til henholdsvis sokkelbeskatning og landbeskatning. Det må dermed foretas en innbyrdes vurdering av selskapenes virksomhetsinntekter.

Etter petroleumsskatteloven oppstår det sjelden spørsmål om en fordel er vunnet ved virksomhet i vid forstand. Spørsmålet blir om fordelene er vunnet ved utvinningsvirksomhet i snever forstand, jf. formuleringen vunnet ved ”*slik virksomhet*” i petroleumsskatteloven § 5. Nærmere bestemt er spørsmålet om det er en tilstrekkelig nær sammenheng mellom den aktivitet eller formuesgode som inntekten eller utgiften springer ut av og utvinningsvirksomheten, slik at inntekten eller utgiften kan sies å være innvunnet eller pådratt ved slik virksomhet.

De rettssetninger og momenter som inngår i vurderingen av en virksomhets omfang etter skatteloven vil, slik det fremkommer i praksis, være relevante også ved tolkningen av petroleumsskattelovens virksomhetsbegrep. Særlig spørsmålet om det foreligger en eller flere virksomheter er relevant og den rettspraksis som her foreligger kan være retningsgivende for den tilsvarende tolkningen i petroleumsskatteloven. De alminnelige synspunktene rundt dette spørsmålet bør imidlertid ikke trekkes for langt. En rekke av reglene i petroleumsskatteloven *forutsetter* at virksomhet på sokkelen ikke kan ses under ett med annen virksomhet på land. Utvinningsvirksomhet vil således kunne anses integrert i en overordnet virksomhet ut ifra de alminnelige synspunkter, men denne må allikevel være å betrakte som en adskilt virksomhet i relasjon til petroleumsskatteloven.⁵⁹

6.4.3 Er lovtolkningen av virksomhetsbegrepet sammenfallende i de to lovene

Det følger direkte av petroleumsskatteloven § 2 første ledd og § 8 første ledd at skattelovens øvrige regler gjelder kun i den utstrekning ikke annet følger av petroleumsskatteloven.

⁵⁹ Syversen, 1991, s. 338.

Det kan utledes av dette at petroleumsskatteloven er uttømmende med hensyn til de spesialreguleringer loven angir.⁶⁰ De øvrige regler i skattelovgivningen kan derfor ikke gis en subsidiær anvendelse for å fange inn særskattepliktig inntekt der det er klart at denne ikke faller inn under anvendelsesområdet til petroleumsskatteloven § 5. De særegne hensyn som ligger til grunn for petroleumssbeskatningen vil kunne påberopes som argument for at virksomhetsbegrepets avgrensning kan fravike det som følger av den alminnelige skatterett. Samtidig vil legalitetsprinsippet utgjøre en skranke for en utvidende tolkning av virksomhetsbegrepet ut over det som var lovgivers hensikt ved utformingen av loven.

Henvisningen i petroleumsskatteloven § 8 angir et utgangspunkt men gir likevel kun en begrenset veiledning for den videre tolkning av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5.⁶¹ Der alminnelige skatterettslige synspunkter er relevante kan disse imidlertid fungere som supplerende tolkningsmateriale ved tolkningen av petroleumsskattelovens bestemmelser. Et eksempel er kriteriene for vurderingen av om en virksomhet kan betegnes som én sammenhengende virksomhet i skattelovens forstand, som nevnt ovenfor.

6.5 Petroleumsskattelovens forarbeider

Innføringen av særskatt på inntekter av oljeutvinning ble begrunnet ut fra to hensyn; å sikre staten større andel av oljeinntektene og ressursrentehensyn.

I Ot.prp. nr. 26 (1974-75) uttalte departementet; ”Når man skal vurdere hvilken andel av produksjonsresultatet som bør tilflyte det offentlige, er det naturlig å ta utgangspunkt i at petroleumssproduksjon på kontinentalsokkelen er utnyttelse av naturressurser som er den norske stats eiendom.”⁶² Ressursrentehensynet var her avgjørende, og det klare utgangspunktet for utformingen av reglene var dermed å inndra den del av fortjenesten som i realiteten skriver seg fra ressurser som er den norske stats eiendom.

⁶⁰ Syversen, 1991, s. 316.

⁶¹ Syversen, 1991, s. 317.

⁶² Ot.prp. nr. 26, (1974-75), s. 21.

Den løsningen departementet kom til var ”(..)at den for tiden mest hensiktsmessige form for økte offentlige inntekter av petroleumsvirksomhet er innføring av en særlig inntektskatt på den fortjeneste som oljeselskapene oppnår pga. at prisene på petroleum er høye jamført med produksjonskostnadene.”⁶³ Departementet vektla hensynet til å sikre staten en større andel av inntektene som følge av de høye oljeprisene.

Også en rekke andre hensyn spilte inn ved utformingen av reglene om særskatt. Her kan nevnes hensynet til den økonomiske risikoen selskapene tar ved å engasjere seg på sokkelen og hensynet til en oversiktlig og administrerbar skatteordning. Forarbeidene angir utgangspunktet, som også fremgår direkte av lovbestemmelsen, om at det er inntekt av behandling, utvinning og rørledningstransport av petroleumstorekomster som er underlagt særskatteplikten i § 5.

En spesifikk beskrivelse av hvilke inntektstyper som skal omfattes, ut over dette, fremgår ikke av lovens forarbeider. Dette synspunktet finner man også støtte for i en klagekjennelse der klagenemndas flertall bemerker følgende: ”Forarbeidene til petroleumsskatteloven inneholder ingen nærmere definisjon av begrepet utvinningsvirksomhet”.⁶⁴ Spørsmålet om hvorfor det ikke ble foretatt en nærmere avgrensing i forarbeidene kan antagelig besvares med at lovgiver på denne tiden var mest opptatt av å utforme de store linjene i petroleumsskattesystemet. Detaljavgrensninger var antagelig mindre viktig på tidspunktet for utformingen av lovforslaget.⁶⁵

De hensyn som vektlegges i lovens forarbeider vil imidlertid være relevante for avgrensningen av virksomhetsbegrepet. Lovens formål og lovgivers intensjoner gjenspeiles i de hensyn som fremgår av petroleumsskattelovens forarbeider. Tolkningen av ordlyden i petroleumsskattelovens § 5 må derfor foretas i lys av lovbestemmelsens formål og lovgivers intensjoner da loven ble utformet. I lovteksten er særlig formuleringen ”skal av inntekt ved

⁶³ Ot.prp. nr. 26, (1974-75), s. 13.

⁶⁴ Kjennelsen er inntatt i PSK-19900219-A.

⁶⁵ Syversen, 1991, s. 318.

slik virksomhet betale en særskatt til staten” i bestemmelsens første ledd første punktum sentral. Det er særlig ressursrentehensyn som vil være avgjørende i denne tolkningen. Der slike hensyn ikke gjør seg gjeldende i tilstrekkelig stor grad vil det være mindre grunnlag for å særskattelegge den aktuelle inntekts- eller utgiftspost. Med andre ord: kun den aktivitet som muliggjør en ekstraordinær avkastning (ressursrente) skal omfattes av særskatteplikten.⁶⁶

Klagenemnda for Petroleumsskatt har, i den sentrale Ballastvann-saken⁶⁷, gitt en generell bemerkning til utgangspunktet man må ta ved tolkningen av petroleumsskattelovens forarbeider. Klagenemndas uttalelser knytter seg til forarbeidene inntatt i Ot.prp. nr. 26 (1974-75) og Ot.prp. nr. 37 (1979-80). Klagenemnda viser til de hensynene som her vektlegges, herunder de overordnede fiskale hensyn og ressursrentehensynet. Deretter tar klagenemnda følgende utgangspunkt; ”Etter nemndas mening bør det vises *forsiktighet* med å anvende særskattereglene i tilfelle hvor *rekkevidden av reglene fremstiller seg som tvilsom* og hvor *de nevnte hensyn ikke er tilstede*.”⁶⁸(min kursivering)

Etter dette kan man konkludere med at forarbeidene til petroleumsskatteloven gir lite veiledning med hensyn til *hva* som skal karakteriseres som særskattepliktig virksomhet ut over det som allerede fremgår av lovbestemmelsen. Forarbeidene gir imidlertid en anvisning på *hvilke hensyn* man må ta i betraktning når man tolker bestemmelsen. Disse hensynene vil være viktige for om en inntekts- eller utgiftspost skal særskattelegges eller ikke.

6.6 Etterarbeider til petroleumsskatteloven

I NOU 2000: 18 ”Skattlegging av petroleumsvirksomhet”, ble det foretatt en nærmere vurdering av petroleumsskatteloven, samt fremsatt forslag til endringer i loven. I kapittel 2.5 om ”Utgangspunktet for beskatning av petroleumsvirksomhet”⁶⁹, understrekes det at de

⁶⁶ Fløystad 2010, note 73.

⁶⁷ Kjennelsen er inntatt i PSK-19810617-A.

⁶⁸ PSK-19810617-A, s. 14.

⁶⁹ NOU 2000: 18, kapittel. 2, avsnitt 2.5.

hensyn som ligger til grunn for petroleumsskattereglene, herunder ressursrentehensynet, har like stor vekt nå som tidligere. Særskattens formål er å sikre staten sin del av den ekstraordinære avkastningen som utvinning av petroleum gir. Petroleumsskatteutvalget poengterer at inndragning av slik ekstraordinær avkastning til fordel for staten har særlig legitimitet, fordi avkastningen skyldes ressurser som er statens eiendom.

Petroleumsskatteutvalget vektlegger således de samme hensyn som fremgår av lovens forarbeider. Det poengteres at disse hensynene vektlegges i like stor grad etter nåtidens petroleumsskattesystem som de ble ved lovens tilblivelse.

Petroleumsskatteutvalget vurderer virksomhetsbegrepet kort i kapittel 5.2 om ”Materielle særregler”. Det understrekes at den saklige avgrensing av lovens virkeområde har stor betydning som følge av den tyngende beskatning særskattereglene hjemler og at særskatten har en særlig begrunnelse. Videre viser utvalget til ligningspraksis der det opereres med et snevert virksomhetsbegrep for den virksomhet som omfattes av særskatteplikten. Begrepet virksomhet etter petroleumsskatteloven skal derfor tolkes snevrere enn det alminnelige virksomhetsbegrep etter skatteloven. Utvalget poengterer at det må utvises forsiktighet med å anvende særreglene om særskatt der rekkevidden av reglene fremstår som tvilsom.

6.7 Forskrifter

I Finansdepartementets foredrag til petroleumsskatteforskriftene⁷⁰ 1976 er det uttalt at det er en forutsetning ved særbeskatningen at denne kun skal gjelde den ”egentlige utvinningsvirksomhet og rørledningstransport”.⁷¹ Såkalt *tilknyttet virksomhet* skal presumptivt skattlegges etter de alminnelige skatteregler. Med uttrykket *tilknyttet virksomhet* viste departementet til den virksomhet som normalt utføres av andre enn utvinner og til dels i konkurranse med disse. Typisk nevnes mer isolerte aktiviteter som oljeboring, forsyningsvirksom-

⁷⁰ Se Rundskriv fra Skattedirektoratet nr.1/avd. VII 17.mars 1976 i Utv. 1976 s. 459)

⁷¹ FIN foredrag til Kgl.res.11. mars 1976, s. 459.

het og servicevirksomhet. En forutsetning er imidlertid at disse da drives som selvstendige virksomheter.

Petroleumsskatteforskriften 1993⁷² § 12 angir at der skattepliktige driver annen virksomhet på sokkelen eller på land, i tillegg til petroleumsutvinning og rørledningstransport, må inntektene og formuen som skriver seg fra den egentlige utvinningsvirksomheten utskilles fra den øvrige. Forskriftens § 12 er en regel om tilordning. Inntekter fordeles slik at inntekt av utvinning og rørledningstransport plasseres som om denne virksomheten var drevet av et frittstående foretak. Kostnadene knyttet til produksjonen skal på samme måte fordeles mellom virksomhetene. Dette er særlig aktuelt der den særskattepliktige driver annen virksomhet hvor de produserte tjenester og produkter også inngår som innsatsfaktorer i uvinningvirksomheten.⁷³ Det gir lite mening om en rettighetshaver skal beskattes med særskatt på en virksomhet som også andre kan utføre, som for eksempel nedstrømsdistribusjon på land og salg av drivstoff.

I departementets foredrag til den nå opphevede forskrift 1976 vises det til en fordelingsnøkkel som innebærer at det ved fordelingen av formuen og inntektene skal fremtre som om utvinningsvirksomheten var drevet uavhengig av den øvrige virksomhet. Det påpekes at både indirekte og direkte kostnader, som hovedregel, skal henføres til henholdsvis sokkel og land alt ettersom hvilke forhold kostnadene skriver seg fra.⁷⁴

Etter dette kan det konstateres at det kun er den *egentlige utvinningsvirksomhet* som skal være gjenstand for særskattlegging. Dette har Finansdepartementet eksplisitt lagt til grunn ved utformingen av petroleumsskattelovens forskriftsbestemmelser. Virksomhet som betegnes som *tilknyttet virksomhet* skal i utgangspunktet skattlegges etter de alminnelige regler. Finansdepartementet gir her uttrykk for en snever tolkning av virksomhetsbegrepet.

⁷² Forskrift 30. april 1993 nr. 316 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum.

⁷³ Fløystad, 2010 note 73.

⁷⁴ FIN foredrag til Kgl.res. 11. mars 1976, s. 469.

6.8 Oppsummering av rettskildene

Etter en gjennomgang av de autoritative rettskildene har man følgende utgangspunkt: det er inntekter fra behandling, utvinning og rørledningstransport av petroleum som utgjør kjerneaktivitetene og som omfatter særskattepliktig virksomhet etter petroleumsskatteloven § 5. Kjerneaktiviteten må foregå innenfor det geografiske området angitt i petroleumsskatteloven § 1, i hovedsak på norsk kontinentalsokkel. Ut over dette inneholder petroleumsskatteloven ingen presis avgrensning av hvilke inntekter (og utgifter) som omfattes av ”utvinning, behandling og rørledningstransport”.

Lovens forarbeider uttrykker at man skal operere med et *snevert virksomhetsbegrep* sammenliknet med virksomhetsbegrepet som er lagt til grunn i skatteloven. Ved avgrensingen av begrepet kan man søke veiledning i den teori og praksis som foreligger rundt den tilsvarende avgrensning i skatteloven. Man må imidlertid være forsiktig med å trekke en direkte analogi fordi hensynene som gjelder på petroleumsskattelovens område er særegne for dette rettsområdet.

Hensynene bak petroleumsskatteloven kan være et avgjørende tolkningsmoment ved vurderingen av hvilke aktiviteter som kan fanges opp av særskatteplikt. Her er det først og fremst tale om de fiskale hensyn og ressursrentebetraktninger. Både lovens forarbeider og etterarbeider tillegger slike hensyn stor vekt ved utformingen og den videre tolkning av petroleumsskatteloven. Dersom hensynene som begrunner særskatt ikke er tilstedet og man befinner seg i gråsonen for særskattereglenes virkeområde må det utvises forsiktighet med å anvende reglene. Reglene hjemler en tyngende beskatning og det må derfor foreligge en rimelig klar hjemmel i lov.

Videre er det, både i forarbeidene til loven og i forskriftene, angitt at det er *den egentlige utvinningsvirksomhet* som skal være gjenstand for særskattelegging. Såkalt *tilknyttet virksomhet* skal skattelegges etter de alminnelige regler. Hvilken type virksomhet som faller

inn under kategorien *tilknyttet virksomhet* er noe uklart, dette beror på en konkret vurdering av den virksomhetstype som vurderes.

Lov og forarbeider gir ikke noen sikker veiledning i forbindelse med grensedragningen av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5. Den ytterligere definisjon og avgrensing av begrepet må derfor utledes av den etterfølgende praksis, først og fremst klagenemndspraksis, der avgjørelser fra Klagenemnda for Petroleumsskatt står sentralt.

7 Nærmere om rettspraksis og ligningspraksis

7.1 Innledning

Omfanget av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5 er belyst i flere kjennelser fra Klagenemnda for Petroleumsskatt. Da ligningene sjelden bringes inn til domstolene foreligger det relativt begrenset med domsavgjørelser på petroleumsskatterettens område og kun et fåtall av disse omhandler virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5. I dette kapittelet vil jeg redegjøre for noen av de problemstillingene som har vært oppe i praksis som kan belyse omfanget av dette spesielle virksomhetsbegrepet. Jeg vil i det følgende gjennomgå fem kjennelser fra Klagenemnda for Petroleumsskatt og en tingsrettsdom der virksomhetsbegrepet har vært tema.

7.2 Et snevert virksomhetsbegrep.

Frederik Zimmer har, i tilknytning til tolkningen av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5, uttalt at ”(..)Verken ordlyd eller forarbeider gir særlige holdepunkter for tolkingen. Klagenemnda for petroleumsskatt har imidlertid lagt til grunn en *snevrere forståelse av uttrykket enn det som ville fulgt av en anvendelse av skattelovens alminnelige virksomhetsbegrep.*”⁷⁵ (min kursivering). Hvorfor og hvordan en slik snever forståelse må legges til grunn ved tolkningen av bestemmelsen ble utførlig kommentert og redegjort for av Klagenemnda for Petroleumsskatt i kjennelsen PSK-19810617-A, (heretter Ballastvann-saken).

7.2.1 Ballastvann-saken

Gjenstand for klagebehandling i denne saken var inntektsligningen til et oljeselskap, nærmere bestemt tre ulike inntektsposter. Spørsmålet i saken var om to av disse inntektspostene skulle beskattes som utvinningsvirksomhet eller rørledningstransport, eller om de skulle

⁷⁵ Frederik Zimmer, ”Bedrift, selskap og skatt, skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere.” Universitetsforlaget, 5. utgave, 2010, s. 791.

beskattes som annen inntekt av alminnelig virksomhet. Klagenemnda behandlet de ulike inntektspostene separat. Klagenemndas behandling av den første inntektsposten belyste det snevre virksomhetsbegrepet. Den andre inntektsposten belyste tilknytningskravet og klagenemndas bemerkninger på dette punkt vil bli trukket inn nedenfor hvor tilknytningskravet blir nærmere behandlet.

Inntektsposten som først ble behandlet gjaldt rørledningstransport av fremmed petroleum fra et felt nær Ekofisk, videre til et behandlingssenter, og endelig transport av petroleum til kontinentet. Rettighetshaverne på Ekofisk, som også eide rørledningene og senteret for behandlingen, mottok en godtgjørelse for transporten og behandlingen av petroleumen.

Selskapet hevdet at denne godtgjørelsen, i form av inntekt ved transport av fremmed petroleum og behandlingen av denne, ikke hadde den tilstrekkelige tilknytning til deres utvinningsvirksomhet. Selskapet hevdet videre at virksomheten måtte være å anse som ”(..)en virksomhet forskjellig fra selskapets virksomhet som produsent”.⁷⁶ Aktivitetene måtte, etter selskapets mening, anses som et ledd i et selvstendig oppdragsforhold uavhengig av utvinningsvirksomheten og var således ikke underlagt særbeskatning.

Oljeskattekontoret hevdet at behandlings- og transportvirksomheten var teknisk og administrativt integrert i selskapets utvinningsvirksomhet og at dette til sammen utgjorde en sammenhengende virksomhet. Det forelå en innholdsmessig så sterk tilknytning til hovedvirksomheten at det av denne grunn var unaturlig å se behandlings- og transportvirksomheten som en egen virksomhet.

Klagenemnda kom til at fortjenesten ved behandling og transport av fremmed petroleum var særskattepliktig. I sin vurdering av hvorvidt denne type fortjeneste falt inn under særskattepliktig inntekt uttalte Klagenemnda innledningsvis at det må være riktig å trekke

⁷⁶ PSK-19810617-A, s. 4.

snevrere grenser ved vurderingen av særskatteplikstens omfang.⁷⁷ De hensyn som begrunner det vide virksomhetsbegrepet i den alminnelige skatteloven kunne ikke begrunne en tilsvarende tolkning av begrepet etter petroleumsskatteloven. Klagenemnda viste til flere momenter som begrunnet en snever tolkning av begrepet utvinningsvirksomhet:

For det første at særskatten gjaldt en *særskilt virksomhetsart* der beskatningen rammet særlig hardt, og at det derfor måtte vises forsiktighet med å utvide innholdet av lovens begreper til å omfatte mer enn det som var lovgivers intensjoner. Denne særskilte virksomhetsarten pålegges en skattebelastning som ikke rammer noen annen skattepliktig virksomhet. Lovgivers intensjoner ved innføringen av en slik skattebestemmelse bør respekteres og legalitetsbetraktninger bør sette rammen for hvilket handlingsrom man har i kraft av lovbestemmelsen.

For det andre påpekte Klagenemnda at det var departementets forutsetning ved lovens tilblivelse at særskatteplikten kun skulle gjelde den *egentlige utvinningsvirksomhet*.⁷⁸ Virksomhet som utøves av andre enn utvinner og i visse tilfelle i konkurranse med utvinner faller utenfor den egentlige utvinningsvirksomhet. Klagenemnda vurderte uttalelsene dithen at departementet, med lovens formulering ”utvinning og rørledningstransport”, har ment at dette skulle forstås i en snever forstand.

Klagenemnda viste, for det tredje til lovens forarbeider⁷⁹ og de fiskale hensyn som ligger til grunn for særreglene i petroleumsbeskatningen. For de tilfelle der disse hensynene, især ressursrentehensynet, ikke var like fremtredende, uttalte Klagenemnda at det skal utvises forsiktighet med å anvende reglene om særbeskatning. Av kjennelsen fremgår at det bør ”(..)vises *forsiktighet* med å anvende særskattereglene i tilfelle hvor *rekkevidden av reglene fremstiller seg som tvilsom og hvor de nevnte hensyn ikke er til stede*. ”⁸⁰ (min kursivering).

⁷⁷ PSK-19810617-A, s.13.

⁷⁸ FIN foredrag til Kgl.res. 11.mars 1976, s. 459.

⁷⁹ Ot.prp. nr.26 (1974-75)

⁸⁰ PSK-19810617-A, s.14.

Klagenemnda avsluttet sin generelle drøftelse med å konstatere, i lys av de nevnte hensyn, at det må foretas en *konkret vurdering* av inntekter som ikke direkte skriver seg fra utvinning og rørledningstransport i snevrere forstand. Spørsmålet som må stilles er hvorvidt slike inntektstyper har en tilstrekkelig kvalifisert tilknytning til virksomhetsartene utvinning og rørledningstransport, slik at særreglene i petroleumsskatteloven kommer til anvendelse.

Klagenemnda konkluderte med at inntekten ved behandling og transport av fremmed petroleum hadde en så nær innholdsmessig tilknytning til utvinningsvirksomheten at disse måtte underlegges en felles skatterettslig behandling. Klagenemnda begrunnet sitt standpunkt med at oljen var blitt behandlet sammen med den egenproduserte oljen fra et felt som selskapene eide i fellesskap, det var således tale om en felles utvinningsvirksomhet. Denne type virksomhet stod ikke i samme stilling som annen virksomhet selskapet kunne tenkes å utføre for en tredjemann, og i så måte uavhengig av utvinningsvirksomheten. Ei heller kunne dette betegnes som en aktivitet som normalt kunne utføres av andre enn utvinningsselskaper og i konkurranse med disse. Den aktiviteten som inntekten skrev seg fra falt ikke inn under slik ”oljetilknyttet virksomhet” som, etter Finansdepartementets mening, ikke skulle karakteriseres som utvinning eller rørledningstransport. Inntekten utgjorde et resultat av en aktivitet selskapet utøvde for å fremme sin egen utvinningsvirksomhet. Av denne grunn ble inntekten ansett som særskattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5.

7.2.1.1 Oppsummering og vurdering av kjennelsen

I Ballastvann-saken ga Klagenemnda for Petroleumskatt uttrykk for sitt generelle syn på skillet mellom petroleumsskattelovens virksomhetsbegrep og skattelovens virksomhetsbegrep.⁸¹ Det har senere blitt trukket slutninger fra denne avgjørelsen som har vært retningsgivende for tolkningen av virksomhetsbegrepet i generell forstand.

⁸¹ PSK-19810617-A, s.22.

Klagenemnda fremhevet at det overordnede utgangspunktet for vurderingen måtte være at virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven skulle tolkes snevert sammenliknet med det alminnelige virksomhetsbegrep. De særegne hensyn som gjør seg gjeldende på petroleumsskatterettens område tilsa en slik tolkning. Legalitetsprinsippet satte grenser for en utvidet tolkning av lovens ordlyd. Petroleumsskatteloven § 5 hjemler en hard beskatning som kun skal ramme visse former for virksomhet. Å utvide dens nedslagsfelt ville derfor være i strid med lovgivers intensjoner og legalitetsprinsippet. Et tyngende økonomisk inngrep i form av denne type beskatning krever klar hjemmel i lov.

Videre understreket Klagenemnda at ved avledede eller aksessoriske inntekter ble det avgjørende spørsmålet om inntekten har en slik særlig og nær tilknytning til den særskattepliktige virksomhet at den må anses integrert i denne. Skattyters formål med aktivitetsutøvelsen var et moment i denne vurderingen. Der en aktivitet utføres med henblikk på å fremme utvinningsvirksomheten som sådan, vil dette tale for særskatteplikt.

Rene ressursrentehensyn ville, isolert sett, innebære at inntektene i denne saken ikke skulle særskattelegges. Ressursrentebetraktninger bygger på at det kun er inntekter som skriver seg fra aktiviteter som muliggjør en ekstraordinær avkastning ved utnyttelse av statens ressurser som skal særskattelegges. I denne saken var det inntekter ved behandling og transport av fremmed petroleum som utgjorde tvistegenstanden. Det kan vanskelig sies at slike inntekter er et resultat av utnyttelse av statens ressurser. Inntekten skrev seg fra petroleum som ikke stammet fra norsk sokkel. Klagenemnda la imidlertid ikke avgjørende vekt på ressursrentehensyn i sine premisser men trakk dette inn som et moment i helhetsvurderingen. Rene formålsbetraktninger ble i stedet utslagsgivende ved at Klagenemnda vektla hovedformålet med selskapets transport og behandling av fremmed petroleum, nemlig å *fremme selskapets egen utvinningsvirksomhet*.⁸²

⁸² Syversen, 1991, s. 343.

Klagenemndas tilnærming var imidlertid ikke så oppsiktsvekkende da det i loven er forutsatt og uttrykkelig hjemlet at rørledningstransport og behandling av petroleum også er underlagt særskatteplikt. Slike aktiviteter vil isolert sett ikke gi grunnlag for den ekstraordinære avkastning særskatten er ment å fange opp. Aktivitetene er likevel tatt med i særskattegrunnlaget av hovedsakelig rent praktiske årsaker, dette for å unngå problematikk med hensyn til inntektsallokeringen. Resultatet Klagenemnda kom til viser at også inntekter som ikke i seg selv gir grunnlag for ekstraordinær avkastning, eller som kan anses som en del av kjernevirksomheten, kan særskattelegges i det enkelte tilfelle.

7.3 Tilknytningskravet i praksis.

Både i skatterettslig praksis og teori⁸³ oppstilles et krav til en innholdsmessig sammenheng mellom de aktiviteter en inntekt eller utgift skriver seg fra, og selve hovedvirksomheten. Problemstillingen her blir hvorvidt aktiviteten eller aktivitetene kan anses som en integrert del av virksomheten. Svaret avhenger i mange tilfelle av hva som *bør eller skal anses for å være* en del av virksomheten.⁸⁴ Det opereres med visse integrasjonskriterier som krever at det må foreligge en form for sammenheng mellom virksomheten og den enkelte aktivitet.⁸⁵ Det generelle utgangspunktet ved vurderingen er at det må foreligge en så tilstrekkelig nær sammenheng mellom inntekten og i denne sammenheng utvinningsvirksomheten at det er *naturlig* å anse denne inntekten som *vunnet ved slik virksomhet*⁸⁶. I det følgende vil jeg illustrere hvordan tilknytningskravet kommer til uttrykk i petroleumsskatterettslig praksis.

7.3.1 Ballastvann-saken⁸⁷

Det andre klagepunktet i Ballastvann-saken gjaldt spørsmålet om inntekter ved behandling og salg av råolje gjenvunnet fra ballastvann var særskattepliktige. Ballastvannet var fraktet med tankskip til olje- og gassterminalen i Teesside. Et britisk terminalselskap utførte deretter arbeidet med å gjenvinne råolje fra ballastvannet. Arbeidet ble utført for de norske ut-

⁸³ Syversen, 1991, s. 336.

⁸⁴ Magnus Aarbakke, "Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett." 1967, s. 3.7.

⁸⁵ Aarbakke, 1967, s. 3.6.

⁸⁶ Aarbakke, 1967, s. 3.38.

⁸⁷ Inntatt i PKS-19810617-A, s. 15 flg.

vinningsselskapenes regning og det var også disse som hadde eiendomsrett til oljen. Den gjenvunne ballastolje ble deretter sendt inn i produksjonsstrømmen sammen med olje produsert på norsk sokkel og passerte normprispunktet som er det punkt hvor norskprodusert olje blir registrert. Selskapet stod selv for salget av den gjenvunne ballastoljen, denne ble solgt sammen med selskapets norskproduserte olje.

Selskapet hevdet at inntektene som skrev seg fra ballastoljen var fritatt for norsk beskatning da oljen ikke stammet fra norsk sokkel og heller ikke var gjenvunnet eller solgt i Norge. Oljen var som nevnt gjenvunnet hos et britisk selskap, i deres anlegg.

Oljeskattekontoret hevdet at inntektene selskapet hadde oppnådd ved gjenvunnet ballastvann var særskattepliktig til Norge. Oljeskattekontoret viste til at denne aktiviteten utgjorde en integrerende del av selskapets utvinningsvirksomhet. Videre fremhevet kontoret at det var selskapsgruppens utvinningsvirksomhet på sokkelen som muliggjorde den foreliggende inntekt. Oljen ble blandet med den egenproduserte oljen, og den videre lagring og utskiping ble gjort samlet for disse, noe som ifølge Oljeskattekontoret var tilstrekkelig for å fastslå at det forelå integrasjon.

Klagenemnda delte seg i et flertall og et mindretall når det gjaldt dette klagepunktet. Flertallet konkluderte med at inntekten var særskattepliktig. Innledningsvis uttalte Klagenemnda at det måtte foretas en *konkret vurdering* når man skal avgjøre hvorvidt en inntekt har en tilstrekkelig tilknytning til lovens begrep ”utvinning og rørledningstransport”.⁸⁸ Aktiviteten, det vil si gjenvinning og salg av ballastoljen, kunne ikke anses som en separat virksomhet uavhengig av den øvrige utvinningsvirksomhet. Klagenemnda poengterte at de utgifter selskapet hadde pådratt seg ved å benytte seg av terminalselskapets tjenester var fradragsberettigede i selskapets utvinningsinntekt. Inntekten ved salg av ballastoljen ble ansett som et avledet resultat av de tjenester som selskapets utgifter knyttet seg til i forbindelse med behandlingen av oljen på utskipingsstedet. Disse utgiftene var nødvendige for ilandfø-

⁸⁸ PSK-19810617-A s. 22.

ring av oljen og i neste omgang det videre salget. Om dette bemerket Klagenemnda følgende: ”Inntekten er oppstått ved en prosess som er et *nødvendig ledd* i A’s utvinningsvirksomhet i Nordsjøen, samtidig som det er klart *at inntekten ikke ville oppstått* om ikke gjenvinningen nettopp hadde vært nødvendig av hensyn til denne virksomhet.” ⁸⁹(min kursivering). Klagenemnda var heller ikke overbevist om at selve prosessen eller aktiviteten hadde som formål å skape et selvstendig overskudd. Inntekten ble etter dette ansett for å være av en aksessorisk karakter.

Klagenemnda kom til at inntekten utgjorde en reduksjon eller en besparelse av selskapets ilandføringskostnader som ellers ville kommet til fradrag i utvinningsinntekten. Videre ble aktivitetene ansett som en integrert del av selskapets ilandføringsaktiviteter på Teesside. At inntekten skrev seg fra olje utvunnet utenfor norsk sokkel kunne ikke være et avgjørende argument for at denne skulle unntas fra særskatteplikt. Etter flertallets mening var dette kun av betydning for beregningen av skattegrunnlaget da normprisreglene ikke kommer til anvendelse utenfor norsk sokkel. Mindretallet var imidlertid av en annen oppfatning på dette punktet. ⁹⁰

7.3.1.1 Oppsummering og vurdering av kjennelsen

I Ballastvann-saken var det tilknytningen til ilandføringsaktivitetene og sammenhengen med ilandføringskostnadene som ble utslagsgivende for sakens utfall. Klagenemndas konklusjon bygget på en sammensatt vurdering av inntektens karakter og aktivitetens tilknytning til utvinningsvirksomheten. Hovedlinjene som ble oppstilt i det foregående klagepunktet utgjorde et overordnet utgangspunkt. Det at inntekten fremsto som aksessorisk og til dels som et biprodukt av de integrerte prosesser som fant sted på ilandføringsstedet tilsa at den ikke kunne vurderes isolert. Den ble i stedet karakterisert som en kostnadsreduksjon og dermed et resultat av utvinningsvirksomheten fordi kostnadene fullt ut gikk til fradrag i utvinningsinntekten. Kjennelsen viser at selv der en inntekt er avledet og ikke kan karakte-

⁸⁹ PSK-19810617-A s. 22.

⁹⁰ PSK-19810617-A s. 23.

riseres som et direkte resultat av den egentlige utvinningsvirksomhet, kan det foreligge særskatteplikt i det enkelte tilfelle.

Klagenemndas synspunkter i Ballastvann-saken har, som nevnt, vært retningsgivende i den påfølgende praksis omkring virksomhetsbegrepets omfang og avgrensning etter petroleumsskatteloven § 5.⁹¹ Kjennelsen er illustrerende både med hensyn til det snevre virksomhetsbegrepet og med hensyn til kravet om tilstrekkelig tilknytning mellom inntekten og utvinningsvirksomheten.

7.3.2 Kjennelse om salg av seismiske data.

Den neste kjennelsen⁹² jeg vil gjennomgå omhandler salg av seismiske data. Her brukte Klagenemnda en tilsvarende argumentasjon som i Ballastvann-saken. Faktum i denne saken var at et utvinningsselskap (heretter selskapet) hadde inngått en sponsorshipavtale med et seismikkselskap om rett til tilgang til seismiske data. Avtalen innebar at selskapet skulle motta andeler av salgsprovenyet til seismikkselskapet ved dets salg av de seismiske dataene til andre selskaper. Ved ligningen fikk selskapet sine betalingsutgifter for tilgang til to seismikkundersøkelser utgiftsført i sin utvinningsinntekt. Spørsmålet i saken var om inntekten, andelen av salgsprovenyet fra videresalget, hadde tilstrekkelig tilknytning til selskapets utvinningsvirksomhet at den kvalifiserte som særskattepliktig.

Selskapet anførte at inntekten fra videresalget av seismisk data måtte tilskrives beskatning på land. Salget var uavhengig av selskapets aktivitet på sokkelen. Selskapet hevdet videre at deres fortjeneste måtte skatterettslig likestilles med seismikkselskapets tilsvarende fortjeneste. Seismikkselskapet ble ikke særbeskattet på sin fortjeneste ved salget.

Oljeskattekontoret anførte at en inntektspost må vurderes konkret i lys av den enkelte skattyters forhold, altså at selskapets og seismikkselskapets inntekter måtte vurderes isolert

⁹¹ Zimmer, 2010, s. 791.

⁹² Inntatt i PSK-19940822-A.

og uavhengig av hverandre. Særskatteplikten måtte i stedet bestemmes ut ifra hvorvidt salget av seismiske data hadde en tilstrekkelig tilknytning til selskapets utvinningsvirksomhet. Videre var selve skatteobjektet, de seismiske dataene, anskaffet med sikte på å fremme selskapets utvinningsvirksomhet, noe Oljeskattekontoret mente talte for særskatteplikt. Salget var motivert av selskapets ønske om å redusere en kostnad som i seg selv hadde en sterk tilknytning til utvinningsvirksomheten.

Klagenemnda kom til at inntekten var særskattepliktig.⁹³ At seismikkselskapet ikke var særskattepliktig ved tilsvarende inntekter var uten betydning. Spørsmålet om beskatning av den foreliggende inntekt måtte vurderes isolert og i lys av det skattesubjekt som har oppbåret inntekten. Videre var det et moment at selskapet og seismikkselskapet heller ikke drev noen felles virksomhet med hensyn til innhenting og videresalg av de seismiske dataene. Klagenemnda viste til at det måtte foretas en konkret vurdering av hver enkelt inntektspost og dens tilknytning til utvinningsvirksomheten.

Klagenemnda kom, i likhet med Oljeskattekontoret, til at inntekten måtte karakteriseres som et kostnadsreducerende element i særskattepliktig inntekt. Utgiftene ved sponsorshipavtalen var fradragført i særskattepliktig inntekt, og tilbakebetalingen eller inntekten måtte derfor anses som særskattepliktig inntekt. Klagenemnda påpekte at det i realiteten var tale om en utgiftsreduksjon.

7.3.2.1 Oppsummering og vurdering av kjennelsen

Kjennelsen om salg av seismiske data illustrerer at det kan oppstå ulike former for tilknytning mellom en inntektspost og virksomheten den hevdes å stamme fra. Hva slags form for tilknytning som foreligger avhenger av inntektens opphav. I denne kjennelsen skrev inntekten seg fra en avtaleklausul som fremstod noe uklar. Man måtte derfor tolke selve avtalen for å kunne gi inntekten den korrekte klassifikasjon. Klassifikasjonen ble videre avgjørende for hvordan inntekten skulle allokere.

⁹³ PSK-19940822-A, s. 4.

Klagenemnda lot symmetrihensyn bli utslagsgivende for å påvise tilstrekkelig nær tilknytning mellom inntekten og utvinningsvirksomheten. Inntektsposten skrev seg ikke direkte fra selskapets utvinningsvirksomhet. Kostnaden var derimot fradragsført i utvinningsinntekt, og kostnadens tilknytning til denne var derfor udiskutabel. Dette tilknytningspunktet var tilstrekkelig for å påvise tilknytning mellom inntekten og utvinningsvirksomheten.

7.3.3 Særskatt på utleie- og fremleieinntekter.

Neste kjennelse jeg vil gjennomgå omhandler skattlegging av utleie- og fremleieinntekter. Det er en alminnelig praksis at oljeselskapene på norsk sokkel leier oljeriggene de benytter seg av i sin utvinningsvirksomhet av selvstendige riggselskaper. Selskapene kan i neste omgang inngå avtaler med andre selskaper om fremleie av oljeriggene. Dette er en hensiktsmessig løsning dersom selskapet selv ikke kan benytte seg av riggen i hele leieperioden. Spørsmålet om særskattlegging oppstår i tilknytning til de inntekter selskapene mottar, og kostnader selskapene pådrar seg ved slik fremleie. Spørsmålet om inntekter fra leiekontrakter er særskattepliktig beror på leiekontraktens tilknytning til utvinningsvirksomheten. Slik tilknytning foreligger som regel der det er klart at leieobjektet skal benyttes i utvinningsvirksomhet.⁹⁴

Der fremleieaktiviteten fremstår som en selvstendig virksomhetsutøvelse fra utvinningselskapets side, vil tilknytningen fremstå som noe mer uklar. Dette ble belyst i Klagenemndas kjennelse fra 21. januar 2002.⁹⁵ Saken gjaldt hvorvidt leieinntekter fra fremleie av en oljerigg skulle beskattes som særskattepliktig inntekt. Et oljeselskap, heretter omtalt som sokkelselskapet, hadde inngått en fremleieavtale med andre oljeselskaper av en rigg som det selv leide. Deretter ble leieavtalen overført vederlagsfritt til et beslektet selskap som drev virksomhet som ikke var særskattepliktig. Fremleieavtalene medførte en fortjeneste for

⁹⁴ Syversen, 1991, s. 390.

⁹⁵ Inn tatt i Oljeskattekontorets gjengivelse i "Kjennelser avsagt i 2002 av Klagenemnda for Oljeskatt." s. 6. Se også Fløystad: Ligningsbehandlingen 1997, pkt. 4.2.

dette selskapet. Ved ligningsbehandlingen ble imidlertid disse inntektene beskattet på sokkelselskapets hånd som særskattepliktig inntekt. Spørsmålet Klagenemnda tok stilling til var om disse leieinntektene var særskattepliktige for sokkelselskapet.

Sokkelselskapet viste til Finansdepartementets foredrag til petroleumsskatteforskriften fra 1976. Selskapet hevdet med dette at inntektene skrev seg fra slik ”tilknyttet virksomhet” som ifølge Finansdepartementet antas å måtte skattlegges etter de alminnelige regler.

Klagenemnda kom til at overdragelsen av leiekontrakten fra sokkelselskapet til landselskapet ikke innebar noen realitet og at det var sokkelselskapet som til enhver tid hadde hatt den fulle kontroll med riggen. Jeg går ikke nærmere inn på dette klagepunktet da dette er uten relevans for vurderingen av særskatteplikten.

I tilknytning til vurderingen av hva som er særskattepliktig virksomhet bemerket Klagenemnda følgende: ”(...)utgangspunktet er at det må utvises forsiktighet med å utvide særskatteplikten til andre inntekter enn de som direkte skriver seg fra utvinning og rørlednings-transport. På den annen side *omfatter utvinningsbegrepet mer* enn det som fremgår av Finansdepartementets foredrag fra 1976.” (min kursivering). Klagenemnda poengterte videre at hovedregelen er at det ikke er særskatteplikt når det gjelder inntekter ved utleie – eller fremleie av borerigger. Der det er inngått leiekontrakter med riggeier som et ledd i et sokkelselskaps virksomhet, altså i selskapets egenskap som operatør på sokkelen, vil inntekter fra disse imidlertid være å anse som særskattepliktige.

Det avgjørende for vurderingen var at sokkelselskapet selv brukte riggen i egen utvinningsvirksomhet. Leieavtalene ble kun inngått fordi sokkelselskapets behov for riggen var mindre enn forutsatt. Utleievirksomheten kunne, av denne grunn, ikke anses som en selvstendig virksomhet adskilt fra sokkelselskapets utvinningsvirksomhet. Klagenemnda viste til at fremleieaktiviteten fremstod som en integrert del av sokkelselskapets utvinningsvirksomhet og måtte beskattes tilsvarende. Videre var leiekontraktene inngått som et ledd i operatørens oppgaver i henhold til den tildelte utvinningstillatelse, og ble av denne grunn

ansett som integrert i den virksomhet som utøves innenfor tillatelsen. Klagenemnda konkluderte med at sokkelselskapets inntekter fra fremleie av riggen var særskattepliktige.

7.3.3.1 Oppsummering og vurdering av kjennelsen

Utleie- og fremleie er virksomhet som åpenbart kan utføres av andre enn utvinningsselskaper og i konkurranse med disse. Legger man til grunn Finansdepartementets syn på begrepet "utvinningsvirksomhet"⁹⁶ er det klart at utleievirksomhet i utgangspunktet må beskattes etter de alminnelige regler. Utleievirksomhet faller inn under kategorien "tilknyttet virksomhet" og ikke "egentlig utvinningsvirksomhet". I denne kjennelsen fant imidlertid ikke Klagenemnda grunnlag for å tolke begrepet så snevert som Finansdepartementet i sin tid ga uttrykk for.⁹⁷ Klagenemndas synspunkt samsvarer med blant annet Jan Syversens synspunkter vedrørende departementets uttalelse: "Etter min mening, er uttalelsen i UTV. 1976 s. 459 såpass uklar at den ikke *er særlig egnet som grunnlag for generelle slutninger*."⁹⁸ (min kursivering). Syversen er av den oppfatning at Finansdepartementets uttalelse kun tilsa at man måtte utvise forsiktighet med å gi utvinningsbegrepet en videre rekkevidde enn det som var forutsatt av lovgiver. Uttalelsen var, etter Syversens mening, imidlertid for generell for å kunne begrunne hvordan et spørsmål om særskatt skal løses i enkeltsaker.

Departementets uttalelse har likevel blitt anført i en rekke klagesaker. Den etterfølgende lovgivning⁹⁹ og Klagenemndas standpunkt i denne kjennelsen illustrerer imidlertid at uttalelsens rettskildemessige verdi er svekket. Etter dette ser man at hensyn til konsekvens og sammenheng i regelverket samt symmetrihensyn vil kunne utvide særskattepliktens rekkevidde.

Klagenemnda anså også sin tolkning å være i samsvar med den ligningspraksis som hadde utviklet seg på dette felt. Samtidig påpekte Klagenemnda at det fortsatt må utvises forsik-

⁹⁶ FIN foredrag til petroleumsskatteforskriften fra 1976, Utv s 1976 s.459.

⁹⁷ Fløystad: Ligningsbehandlingen 1997, pkt. 4.2.

⁹⁸ Syversen, 1991, s. 322.

⁹⁹ Ot.prp. nr. 78 (1981-82) s. 3.

tighet ved tolkningen av begrepet. Utgangspunktet for vurderingen i dette konkrete tvistetema var imidlertid klart: der man kan utskille en utleie- eller fremleievirksomhet som en separat virksomhetsutøvelse, må denne holdes utenfor utvinningsvirksomheten i et skattemessig henseende. I kjennelsen var bakgrunnen for inngåelsen av kontraktene om fremleie basert på at selskapets eget behov for riggen ble mindre enn forutsatt. Riggen var i første omgang innleid med henblikk på selskapets egen utvinningsvirksomhet. Klagenemnda kom derfor til at fremleie- og leiekontrakten ble inngått som et ledd i selskapets virksomhet i kraft av å være operatør for flere lisenser. Det sentrale var at til tross for at riggen ble utleid var den anskaffet med henblikk på å fremme selskapets virksomhet på sokkelen. Fremleieaktiviteten utgjorde av denne grunn en integrert del av operatørvirksomheten og ble ilagt særskatt.

I likhet med forrige kjennelse om salg av seismiske data illustrerer også denne kjennelsen hvordan immaterielle objekter (for eksempel kontrakter) kan ha en tilknytning til utvinningsvirksomheten. Slik tilknytning tilsier at inntekter som er et resultat av kontraktsreguleringen blir særskattepliktige. Formålet med kontraktsinngåelsen kan blant annet være avgjørende. I dette tilfelle fant Klagenemnda det sannsynliggjort at formålet bak kontraktsinngåelsen var at selskapet skulle fremme sin egen utvinningsvirksomhet.

7.4 Tradingvirksomhet

I de tre resterende avgjørelsene som jeg tar for meg er temaet tradingvirksomhet. Avgjørelsene vil bli vurdert samlet i punkt 7.4.3.

Tradingvirksomhet er, i korte trekk, at utvinningsselskapene kjøper petroleum fra andre uavhengige selskaper for så å selge denne videre på markedet. Denne type virksomhet er ofte basert på komplekse salgavtaler der selskapene blant annet søker å utnytte seg av konjunktursvingninger i markedet. Inntekter og kostnader tilknyttet ordinær tradingvirksomhet, herunder kjøp og videresalg av petroleumsprodukter, er i utgangspunktet ikke særskatte-

pliktig.¹⁰⁰ Petroleumsproduktene som selges er ikke egenprodusert, men såkalt fremmed petroleum eller tredjepartsolje.

7.4.1 Trading med gass

Markedet for kjøp, salg og videresalg av naturgass fra norsk sokkel har endret seg betraktelig i løpet av 2000-tallet og frem til i dag. Norges eksport av gass dekker i dag opptil 20 prosent av det europeiske gassforbruket. I 2012 ble det satt ny rekord i norsk gasseksport, hele 107,6 milliarder kubikkmeter gass ble eksportert gjennom rørledningsnettverket fra Norge til Europa.¹⁰¹ Verdien av gassen som ble eksportert var omtrent 250 milliarder kroner og tilsvarer en firedel av det norske statsbudsjettet. Infrastrukturen som benyttes av gassnæringen består av et omfattende rørledningsnettverk der gassen transporteres fra produsentene til forbrukere på kontinentet. Norske gassprodusenter inngår gasssalgsavtaler med blant annet kunder i flere europeiske land. I tillegg leverer Snøhvit-anlegget LNG (liquefied natural gas) til USA, Japan og Sør-Korea med flere.

Gassen som transporteres gjennom rørledningssystemet selges på visse angitte leveringspunkter. Salgsprisen for gassen legges til grunn for skatteleggingen. Det er, i løpet av de siste årene, blitt vanlig å ”trade” gass. Etter at GFU ordningen ble avvirket i 2002¹⁰² etablerte det seg et aktivt handelsmarked for gass der selskapene nå står fritt til å inngå gasssalgskontrakter. Selskapene inngår avtaler om kjøp av fremmed gass som de så selger videre, ofte sammen med sin egenproduserte gass. I denne forbindelse oppstår det spørsmål om særskatteplikt og hvilken del av gasshandelen som faller inn under særskattepliktig virksomhet. Utgangspunktet er imidlertid at ren tradingvirksomhet med innkjøpt gass ikke er særskattepliktig virksomhet.¹⁰³

¹⁰⁰ Fløystad, 2010 note 73.

¹⁰¹ NTB, 09.01.2013.

¹⁰² Se St.meld. nr. 38 (2001-2002) pkt. 7.7.1.

¹⁰³ Fløystad, 2010, note 73.

7.4.1.1 Shell-dommen

En avgjørelse fra Stavanger tingrett avsagt 6. november 2012¹⁰⁴ belyser forholdet mellom handel med gass og særskatteplikt.

Saken gjaldt særskatteplikt på fortjeneste ved kjøp og videresalg av gass. Selskapet, A/S Norske Shell (heretter Shell) hadde inngått syv avtaler med Statoil ASA (heretter Statoil) og Shell Energy Trading Limited om kjøp, salg og bytte av gassvolumer. Shell kjøpte gassen fra markedet i Storbritannia (NBP) og leverte gassen til Statoil. Statoil leverte gassen tilbake til Shell ved overdragelse av ALE (Annual Lifting Entitlement) og DCE (Daily Capacity Entitlement) fra Troll-feltet. ALE er det maksimale uttak av gass en lisenshaver har rett til å løfte per år. DCE er det maksimale gassvolum en lisenshaver har rett til å løfte per dag. Spørsmålet i saken var om fortjeneste på gasssalgsavtalene var undergitt særskatteplikt.

Shell hevdet at den gevinst selskapet hadde oppnådd gjennom avtalene skulle henføres beskatning på land. Shell anførte at avtalene om handel med tredjeparts gass og avtalene om salg av egenprodusert gass ikke var sammenliknbare. Inntektene og utgiftene fra handel med tredjeparts gass og egenprodusert gass var holdt adskilt. Disse måtte skattemessig anses som to separate virksomheter. Shell hevdet videre at de avtaleregulerte transaksjonene også kunne ha vært gjennomført av andre enn lisenshaverne på feltet, da risikoen ved tilsvarende transaksjon var mulig å avtaleregulere uten å utnytte ALE og DCE. Formålet med særskatten tilsa at Shells tradingvirksomhet klart falt utenfor den virksomhet som særskatten er ment å ramme. Denne virksomhet kunne ikke karakteriseres som egentlig utvinningsvirksomhet.

Staten ved Oljeskattekontoret hevdet at gevinstene var særskattepliktige etter petroleums-skatteloven § 5. Spørsmålet om særskatt måtte vurderes på grunnlag av innholdet i avtalene Shell hadde inngått med Statoil. Oljeskattekontoret mente at avtalereguleringene med hensyn til overdragelse og utnyttelse av løfterettigheter ikke kunne vært inngått av andre enn

¹⁰⁴ Inn tatt i dom 11-194765TVI-STAV.

lisenshavere på Trollfeltet. Avtalene om overføring av løfterettighetene til Shell ble videre muliggjort som følge av Shells rettigheter som lisenshaver. Avtalene kunne ikke karakteriseres som tradingvirksomhet, da inntektene hadde en så sterk tilknytning til utvinningsvirksomheten at de måtte anses som særskattepliktige.

Retten kom til at fortjenesten var særskattepliktig. Innledningsvis bemerket retten det faktum at Shell i kraft av å være rettighetshaver på norsk sokkel, drev utvinningsvirksomhet, ikke var tilstrekkelig grunnlag for å hevde at gevinstene skulle anses vunnet ved slik virksomhet. Retten viste i denne sammenheng til Siraco-dommen¹⁰⁵ og de krav om tilknytning og sammenheng som der ble oppstilt. At det forelå en økonomisk sammenheng mellom virksomhetstypene og at disse var underlagt en felles administrasjon, var ikke tilstrekkelig for at tradingaktivitetene skulle kunne anses som en del av utvinningsvirksomheten. Utgangspunktet etter Siraco-dommen er at det må foreligge en *nærmere funksjonell forbindelse* for at aktivitetene skal anses som en integrert del i utvinningsvirksomheten.

Retten la til grunn at integrasjonen mellom Shells utvinningsvirksomhet og tradingaktivitetene var av avgjørende betydning for vurderingen av særskatteplikten. Retten poengterte at utgangspunktet ved trading med gass er at slik aktivitet ikke skal anses som en del av utvinningsvirksomheten fordi dette også kan utføres av andre enn utvinningsselskaper og lisenshavere på norsk sokkel. I tillegg er dette aktiviteter som, i utgangspunktet, kan utøves uavhengig av lisenshavernes uttak og salg av egne ressurser. Særbeskatningen måtte, etter retten mening, bero på hvorvidt Shell holdt tradingaktivitetene adskilt fra den øvrige virksomhet, herunder uttak og salg av Shells egne ressurser.

Retten viste deretter til en kjennelse fra Klagenemnda for Petroleums-skatt som gjaldt flere oljeselskapers fortjeneste ved kjøp og videresalg av gass.¹⁰⁶ I denne saken kom Klagenemnda til at det forelå en tilstrekkelig grad av faktisk og kommersiell integrasjon med

¹⁰⁵ Rt. 1963 s. 478.

¹⁰⁶ Inn tatt i PSK-19900219-A.

utvinningsvirksomheten til at det var særskatteplikt på fortjenesten. Denne kjennelsen kommenteres i punkt 7.4.1.2 nedenfor.

Deretter gikk retten over til den konkrete subsumsjon. Shell hadde kjøpt og videresolgt fremmed gass, det vil si gass som ikke stammet fra Shells egen gassproduksjon. I denne forbindelse viste retten til Ballastvann-saken¹⁰⁷, hvor Klagenemnda påpekte at det ikke var en nødvendig forutsetning for særskattepliktige gevinster at disse skriver seg fra petroleum utvunnet på norsk kontinentalsokkel. Det oppstilles imidlertid et krav om en sterkere tilknytning til utvinningsvirksomheten i slike tilfeller.

Retten vektla at innholdet i avtalene Shell hadde inngått med Statoil var så særegne at slike avtalereguleringer ikke kunne vært foretatt av andre enn lisenshavere på Trollfeltet. Etter rettens mening kunne ikke Shell ha utøvd den aktuelle virksomhet uavhengig av utvinningsvirksomheten som sådan. Retten poengterte at denne type aktiviteter, herunder de særegne kontrakter som ble inngått, stod i en særstilling fordi de vanskelig kunne vært gjennomført om Shell ikke hadde vært lisenshaver på sokkelen. Et poeng var at de foreliggende avtaler skilte seg ut fra det som vanligvis betegnes som tradingvirksomhet. Dette ble understreket med det faktum at Shell ikke involverte seg i tradingvirksomhet ut over de foreliggende avtalene med Statoil. Gassen som var gjenstand for kontraktene med Statoil ble løftet og transportert på samme måte som den øvrige gass Shell løfter og transporterer fra Trollfeltet. Shell benyttet seg av de samme feltinstallasjoner, rørledningsnett og driftsapparat som ble benyttet i Shells ordinære utvinningsvirksomhet. Gassvolumene som ble løftet ble heller ikke adskilt fra Shells egenproduksjon, og dette talte for at det forelå en sterkere tilknytning til Shells egen utvinningsvirksomhet enn ved ordinær tradingvirksomhet.

¹⁰⁷ PSK-19810617-A.

Basert på de gjengitte momenter kom retten til at det forelå en *så sterk faktisk tilknytning* mellom Shells posisjon som lisenshaver på Trollfeltet, og fortjenesten Shell oppnådde som følge av avtalene med Statoil, at fortjenesten måtte anses som særskattepliktig.

Dommen er anket av Shell.

7.4.1.2 ”Gas-trading”– kjennelsen.

Den neste kjennelsen vedrørende tradingvirksomhet er inntatt i PSK-19900219-A(”Gas-trading”–kjennelsen). Her var saksforholdet at en gruppe av selskaper hadde inngått komplekse og langsiktige salgssavtaler med varierende klausuler om kjøp og videresalg av gass. I henhold til avtalene skulle selskapene overta gassen på et leveringssted på sokkelen, deretter besørge for transport og behandling av gassen frem til levering i utlandet. Spørsmålet for Klagenemnda var om selskapsgruppes fortjeneste fra kjøp av tørrgass og videresalg til markedet var særskattepliktig.

Selskapene anførte at tørrgass-salget var en ordinær tradingvirksomhet som ikke omfattes av begrepet ”utvinnings og rørledningstransport” i petroleumsskatteloven § 5. Aktiviteten som ble utført på sokkelen i forbindelse med tørrgassen utgjorde kun en overtakelse av de aktuelle kvanta gass. Selskapene viste videre til at petroleumsskatteloven måtte tolkes snevert og at pålegg om særskatt forutsetter en klar hjemmel. Med andre ord argumenterte de med at det må utvises varsomhet med analogisk eller utvidende fortolkning av petroleumsskatteloven § 5. Selskapene hevdet at det ikke forelå noen nær sammenheng mellom selskapenes posisjon som produsenter på sokkelen og tørrgass-salget. Hovedmotivet ved selskapets kjøp og videresalg av gass var å oppnå en særlig fortjeneste på disse transaksjonene.

Oljeskattekontoret anførte at det avgjørende spørsmål var hvorvidt aktivitetene med kjøp og videresalg av gass i faktisk og økonomisk henseende var integrert i utvinningsvirksomheten. Kontoret vektla formålsbetraktninger og at særskatten ikke måtte strekkes utover det formålet reglene gir dekning for. Samtidig måtte dette hensynet veies opp mot sammen-

heng og konsekvens i regelverket. Kontoret fremholdt at tradingvirksomheten og inntektene fra denne kun var mulig fordi selskapsgruppen hadde ledig kapasitet på sine gassalgskontrakter. Kontraktene var inngått med henblikk på selskapenes egne aktiviteter som petroleumsprodusenter på feltet. Videre fremhevet kontoret at den foreliggende sak hadde likhetstrekk med Ballastvann-saken,¹⁰⁸ hvor klagenemnda la vekt på den nære innholdsmessige tilknytningen transporten hadde til utvinningsvirksomheten i samme område. Kontoret anførte at et tilsvarende integrasjonspreg forelå i den foreliggende sak og at salget av tørrgass av denne grunn ikke kunne betegnes som en selvstendig virksomhet. Den nære tilknytningen til sokkelaktivitetene tilsa at fortjenesten måtte anses som innvunnet ved utvinningsvirksomhet.

Klagenemndas flertall kom til at fortjenesten ved videresalget av gass var særskattepliktig. Klagenemndas mindretall var uenig med hensyn til begrunnelsen, men enig med resultatet. Klagenemnda viste til Finansdepartementets foredrag til petroleumsskatteforskriftene, som angir at særskatt kun skal gjelde ”den egentlige utvinningsvirksomhet og rørledningstransport”. Tilknyttet virksomhet som ”normalt også utføres av andre enn oljeutvinnere og til dels i konkurranse med disse” skulle, etter departementets syn, skattlegges etter de alminnelige regler. Deretter viste Klagenemnda til Ballastvann-saken¹⁰⁹ der inntekten ble særskattepliktig som følge av den nære innholdsmessige tilknytning aktivitetene hadde til utvinningsvirksomheten.

Klagenemnda var enig med selskapene i at utgangspunktet måtte være at ordinær tradingvirksomhet ikke uten videre kunne anses som særskattepliktig virksomhet. Klagenemnda var på den annen side av den oppfatning at selskapenes posisjon som utvinningsselskap på feltet var en forutsetning for å kunne overta gassen på de angitte leveringssteder. Et tilsvarende kjøp og videresalg av gass ville ikke hatt noen praktisk aktualitet dersom selskapene ikke hadde vært i denne posisjonen. Det faktum at gassen kunne ha blitt brukt til injisering i

¹⁰⁸ PSK-19810617-A

¹⁰⁹ PSK-19810617-A

feltet talte for at det forelå en sterk faktisk tilknytning til selskapenes egen virksomhet som gassprodusenter. Hadde selskapet i stedet injisert den kjøpte gass og solgt sin egenproduserte gass ville særskatteplikten vært utvilsom. Videre var selve gassalget gjennom de samme gassalgsavtalene integrert i selskapenes salg av sin egenproduserte gass. Klagenemnda poengterte at salget av fremmed gass fremstod som et alternativ til salg av egenprodusert gass som i sin helhet ville vært særskattepliktig. Hensynet til konsekvens og harmoni i regelverket tilsa av denne grunn at fortjenesten ved videresalget også måtte omfattes av særskattereglene.

Som følge av den faktiske og kommersielle integrasjonen mellom tradingaktivitetene og utvinningsvirksomheten kom Klagenemndas flertall til at fortjenesten måtte anses som inntekt av utvinningsvirksomhet, og dermed særskattepliktig. Konklusjonen var et resultat av en sammensatt vurdering der flere tilknytningspunkter samlet sett tilsa et slikt resultat. Klagenemnda vektla blant annet tilknytningen til produksjonsanlegget der selskapet behandlet sin egenproduserte gass og tilknytningen til de langsiktige gassalgsavtalene som ble benyttet til salg av egenprodusert gass.

7.4.2 ”Handling-fee”- kjennelsen.¹¹⁰

Den siste avgjørelsen jeg skal redegjøre for omhandlet den skattemessige behandlingen av en såkalt handling-fee et selskap hadde mottatt for sin håndtering, behandling og kjøp av tredjepartsolje. For å få et tilstrekkelig klart bilde av denne sakens faktum er det nødvendig å gi en kort redegjørelse for normprissystemet i petroleumsskatteloven. Se for øvrig kapittel 2. Det følger av petroleumsskatteloven § 3 første ledd bokstav a og § 1 første ledd bokstav a at ved ansettelse av formue og inntekt av utvinning, behandling og transport i rørledning av petroleum, kan brutto inntekt beregnes etter normpris når slik er fastsatt. Normprisen er en administrativ fastsatt pris for råolje.

¹¹⁰ Kjennelse 25. november 2002 inntatt i Oljeskattekontorets gjengivelse i ”Kjennelser avsagt i 2002 fra Klagenemnda for oljeskatt.” s. 83. Se også Fløystad: Ligningsbehandlingen 1998, pkt. 3.1.5.

Reglene for hvordan normprisen skal fastsettes fremgår av petroleumsskatteloven § 4. Normpris skal tilsvare de priser som kunne vært oppnådd ved salg mellom uavhengige parter i et fritt marked.¹¹¹ Priser som avviker fra normpris legges derfor ikke til grunn ved ligningen. Dermed kan selskapene risikere å skattlegges for en høyere eller lavere inntekt enn den de faktisk har innvunnet. Normprispunktet er et prisreferansepunkt, det geografiske punkt i verdi- og produksjonskjeden for verdsettelsen av petroleum.¹¹² Verdistigningen på petroleum frem til normprispunktet anses som en del av utvinningsvirksomheten. Utgifter pådratt etter at petroleum har passert normprispunktet anses normalt som pådratt i annen virksomhet.¹¹³

”Handling-fee”- saken var en klagekjennelse som er illustrerende for spørsmålet om særskatteplikt på inntekter ved håndtering av tredjepartsolje i tradingvirksomhet. Gjenstand for vurderingen var et særskilt avtalt håndteringsvederlag eller en såkalt handling fee et utvinningsselskap (heretter selskapet) hadde mottatt for dets håndtering, løfting og kjøp av tredjepartsolje. Selskapet hadde inngått flere avtaler om kjøp av selgerselskapenes andel av utvunnet og behandlet råolje fra flere felt. Prisen som ble avtalt utgjorde normpris med et fradrag, en rabatt, per fat. Dette fradraget var gjenstand for den foreliggende tvist og som selskapet førte til beskatning til land. Kostnadene selskapet pådro seg i tilknytning til kjøpet ble imidlertid ført til fradrag i sokkelinntekten.

Selskapet hevdet at rabatten var skattepliktig til land. Det ble anført at denne kun utgjorde et priselement i salgsavtalene og var ment å skulle kompensere for den kredittrisiko selskapet påtok seg ved håndteringen og kjøpet av tredjepartsoljen. Videre anførte selskapet at dets tradingvirksomhet og dets håndtering av tredjepartsoljen var av et så stort omfang at den måtte betegnes som en selvstendig virksomhet. Denne måtte derfor holdes adskilt fra

¹¹¹ Ot.prp. nr. 26 (1974-75) s. 16.

¹¹² Syversen, 1991, s. 252.

¹¹³ Forskrift 17. desember 1976 nr 7 om bruk av normpris ved ligningsbehandlingen (Undersjøiske petroleumforekomster m.v.)

utvinningsvirksomheten og dermed skattepliktig til land. Rabatten utgjorde kun et element i selskapets fortjeneste eller tap i landskattepliktig virksomhet.

Oljeskattekontoret poengterte at selskapet hadde brukt et salgsapparat ved sin tradingsvirksomhet som var etablert for omsetning av egenprodusert olje. Håndteringen av tredjepartsoljen var dermed sammenblandet med håndteringen av egenprodusert olje. Oljeskattekontoret hevdet at aktiviteten kun var av en aksessorisk karakter og kunne derfor ikke betegnes som en selvstendig virksomhet i skatterettslig forstand og skulle ilegges særskatt.

Klagenemnda derimot kom til at inntekten, i form av en rabatt (handling-fee), ikke var særskattepliktig. Klagenemnda viste her til en tidligere klagekjennelse¹¹⁴ avsagt 16. september 2002 med liknende faktum, men som gjaldt fradragsrett for selger for en tilsvarende handling-fee. Den skattemessige behandlingen av selskapets salgskostnad berodde på om denne var ment å dekke kjøperens reelle utgifter før normprispunktet. Dersom salgskostnaden ble å tidfeste etter normprispunktet ville det ikke gis fradrag for denne i sokkelinntekten. Dette medfører at dersom salgskostnaden kun var å anse som en rabatt kunne den ikke gi rett til fradrag i sokkelinntekten. Selskapet ble i kjennelsen ikke innrømmet fradrag for avtalt handling-fee i sin sokkelinntekt, denne ble å henføre til fradrag i landinntekt. Resultatet ble opprettholdt av Høyesterett i Rt. 2007 s. 1729 (TOTAL). Jeg har kommentert denne dommen nedenfor.

På bakgrunn av utfallet i kjennelsen om selgers fradragsrett understreket Klagenemnda hensynet til symmetri i beskatningen, og at kostnader og inntekter knyttet til samme aktivitet bør være henholdsvis fradragsberettiget og skattepliktige i det samme skatteregime. Vurderingen av fradragsrett for selger og skatteplikt for kjøper må derfor være den samme. Hvorvidt handling-fee skulle tilordnes sokkel eller land måtte bero på hvilken funksjon den i realiteten hadde i avtalen mellom kjøper og selger.

¹¹⁴ Kjennelse 16. september 2002 inntatt i Oljeskattekontorets gjengivelse "Kjennelser avsagt i 2002 fra Klagenemnda for oljeskatt." s. 72. Se også Fløystad: Ligningsbehandlingen 1998.

Handling-fee ble betraktet som en kompensasjon for den risiko selskapet hadde påtatt seg ved kjøp av tredjepartsoljen; den ble ansett som en slags rabatt. En slik kompensasjon vil beskattes som en redusert varekostnad for selskapet. Klagenemnda var enig med selskapet i at dets tradingvirksomhet ikke var av aksessorisk karakter sammenliknet med dets sokkelvirksomhet. Av denne grunn måtte aktiviteten, altså håndtering av tredjepartsolje, betraktes som del av en ordinær tradingvirksomhet og dermed skattepliktig til land.

En annen side ved denne saken var kjøpers behandling av vederlaget. Kjøperen som var TOTAL E&P Norge (TOTAL) la i sin ligning til grunn at kostnadene var fradragsberettiget som et vederlag for tjenester knyttet til løfting av oljen. Saken ble behandlet i Høyesterett¹¹⁵ som kom til at TOTAL ikke hadde rett til fradrag for vederlaget i særskattepliktig inntekt.

7.4.3 Oppsummering og vurdering av Shell-dommen, ”Gass-trading”– kjennelsen og ”Handling-fee”– kjennelsen.

Ordinær tradingvirksomhet vil isolert sett utgjøre en form for virksomhet som kan utføres av andre enn utvinningsselskaper, og i konkurranse med disse. Gjenstand for trading er petroleum som kjøpes og deretter selges videre i markedet, den er ikke egenprodusert. Av denne grunn er det, både i ligningspraksis¹¹⁶ og teori, lagt til grunn at tradingvirksomhet der selskapene kjøper og selger ”fremmed” petroleum ikke er særskattepliktig virksomhet.¹¹⁷ Ordinær tradingvirksomhet av et visst omfang betegnes derfor som separat virksomhetsutøvelse, også selv om selskapene selger egenprodusert petroleum. Trading med innkjøpt petroleum kan imidlertid ha en viss tilknytning til salg av egenprodusert petroleum. Når det foreligger en slik tilknytning beror det på en konkret vurdering hvorvidt fortjeneste

¹¹⁵ Rt. 2007 s. 1729 (TOTAL).

¹¹⁶ Se PSK-19900219-A, s. 19.

¹¹⁷ Fløystad, 2010, note 73.

fra tradingvirksomheten også skal bli særskattepliktig. Jeg vil nå gjennomgå de momenter som har vært utslagsgivende i de tre avgjørelsene ovenfor.

Selskapets posisjon som produsent av egen gass kan gi selskapet en høyere fortjeneste på trading med innkjøpt gass. Denne form for tilknytning ble utslagsgivende både i ”Gass-trading” kjennelsen¹¹⁸ og i Shell-dommen¹¹⁹. I ”Gass-trading”- kjennelsen var selskapsgruppens posisjon på feltet en forutsetning for overtakelse av gassen. Kommersielt sett forelå en nær tilknytning mellom selskapenes gassalgsavtaler vedrørende egenprodusert gass og innkjøpt gass. Disse tilknytningspunktene sett under ett tilsa at også fortjenesten på trading med innkjøpt gass ble særskattepliktig. I Shell-dommen ble Shells posisjon som rettighetshaver, med de løfterettigheter til gass som selskapet hadde, ansett å muliggjøre det særegne innholdet i avtalene med Statoil. Retten konkluderte med at identiske avtaler, vedrørende overdragelse av ALE og DCE, ikke kunne vært inngått av andre enn rettighetshavere på Trollfeltet. Selve avtalereguleringens innhold hadde sitt grunnlag i den posisjon Shell hadde i kraft av å drive utvinningsvirksomhet. Dermed ble inntektene, som et resultat av avtalene med Statoil, særskattepliktige.

Et annet moment som har vært av betydning for utfallet av kjennelsene er *omfanget av tradingaktivitetene*. Graden av integrasjon mellom selskapenes egen utvinningsvirksomhet og tradingaktivitetene vil være sterkere der sistnevnte er av en rent *aksessorisk karakter*.¹²⁰ I mange tilfeller selger også selskapene sin egenproduserte petroleum og fremmed petroleum fra et felles salgssapparat. Man kan derfor reise spørsmål om selskapenes motivasjon er å oppnå fortjeneste på selve tradingvirksomheten som sådan, eller om motivasjonen bygger på et ønske om å fremme egen utvinningsvirksomhet. Dersom det sistnevnte er tilfelle, taler dette for at fortjenesten fra tradingvirksomheten også vil være særskattepliktig.¹²¹ I Shell-dommen ble fortjenesten fra handel med gass tilordnet sokkelinntekten som følge av at

¹¹⁸ PSK-19900219-A, s. 19.

¹¹⁹ Dom av 11-194765TVI-STAV, s. 10 og 11.

¹²⁰ Se Klagenemdas premisser i Handling-fee kjennelsen.

¹²¹ Syversen, 1991, s. 336.

Shells posisjon som rettighetshaver muliggjorde de særegne kontraktsreguleringene om overføring av løfterettigheter. Shells tradingvirksomhet ble betegnet som aksessorisk sammenliknet med Shells egen virksomhet som gassprodusent og dermed særskattepliktig.

I ”Handling-fee”-kjennelsen ble den såkalte ”rabatten” ansett som en konsekvens av selskapets tradingvirksomhet og dermed skattepliktig til land. Selskapets posisjon som operatør og rettighetshaver på feltet muliggjorde i stor grad de aktuelle transaksjoner. Klagenemnda vektla imidlertid at tradingvirksomheten var av et så stort omfang at denne måtte klassifiseres som en separat virksomhet og ikke som aksessorisk. I ”Handling-fee”-kjennelsen mente Klagenemnda at selskapets tradingvirksomhet var av et ”så vidt stort omfang” at denne måtte behandles separat i et skattemessig henseende. Omfanget av selskapets tradingvirksomhet ble utslagsgivende for resultatet, i tillegg til at reglene om normpris ble tolket dit hen at en handling-fee var å anse som en rabatt. I Shell-dommen kan man på samme måte hevde at det forelå en omfattende tradingvirksomhet fra Shell sin side. Det var på det rene at gassvolumene som ble kjøpt inn på NBP var meget store. Her ble Shells posisjon som rettighetshaver i stedet avgjørende for utfallet. Retten poengterte at tilknytningen mellom Shells posisjon som rettighetshaver og avtalepart i kontraktene var sterkere enn i tilkynningsforholdet i ”Handling-fee”-kjennelsen. Det er verdt å bemerke at hensynet til konsekvens og harmoni i petroleumsskatteloven og den omkringliggende praksis, kunne tilsi at disse to sakene burde vært vurdert likt.

Hensynet til *konsekvens og harmoni i regelverket* kan begrunne særskatteplikt på inntekter fra tradingaktiviteter når disse forestås av selskaper som også utvinner og selger egen petroleum. Det kan ofte være nærliggende å anta at aktiviteter med kjøp og videresalg av petroleum i realiteten er nært knyttet til salg av egenprodusert petroleum. I ”Gas-trading”-kjennelsen ble disse hensynene utslagsgivende da disse tilsa at fortjenesten på videresalget

av gass, uansett om den var egenprodusert eller innkjøpt, skulle underlegges samme skattemessige behandling.¹²²

Et annet moment som ble fremhevet av Klagenemnda var at graden av *integrasjon mellom tradingaktivitetene, kontraktsreguleringene og egen produksjon av petroleum* kunne tilsi at også inntekter fra trading blir særskattepliktig. Særlig ”Gass-trading”- kjennelsen illustrerer dette.¹²³ I den saken la Klagenemnda vekt på at salget av innkjøpt og egenprodusert gass fremstod som to likeverdige alternativer for selskapet. Hadde selskapet solgt sin egenproduserte gass ville fortjenesten utvilsomt blitt særskattepliktig. Som følge av innsynkning i feltet hadde selskapet måttet injisere egenprodusert gass i reservoaret. Av denne grunn måtte selskapet kjøpe fremmed gass for å kunne oppfylle de gassalgsavtaler det tidligere hadde inngått. Dersom selskapets behov for injisering av egen gass i reservoaret ikke hadde vært like prekært ville et sentralt tilknytningspunkt falt bort, og antagelig det tilsvarende grunnlaget for å ilegge særskatt.¹²⁴ Alternativet med injeksjon av fremmed gass ville heller ikke vært aktuelt i et slikt tilfelle.

¹²² PSK-19900219-A, s. 19

¹²³ PSK-19900219-A, s. 19.

¹²⁴ Syversen, 1991, dette forholdet problematiseres på s. 355.

8 Oppsummering

I denne oppgaven har jeg redegjort for avgrensingen av virksomhetsbegrepet i petroleums-skatteloven § 5.

8.1 Dagens rettstilstand.

Ordlyden i petroleumsskatteloven § 5 og lovens forarbeider gir lite veiledning ved den konkrete lovtolkningen. De autoritative rettskildene stadfester kun utgangspunktet for den videre vurdering: de inntekter og utgifter som skriver seg fra behandling, utvinning og rørledningstransport av petroleum er underlagt særskatteplikten i petroleumsskatteloven § 5. Det er virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5 som bestemmer hva som skal omfattes, både når det gjelder direkte og indirekte inntektserverv.¹²⁵

Av forarbeidene¹²⁶ fremgår hvilke hensyn som bør vektlegges ved lovtolkningen og at disse vil være avgjørende for hvorvidt en inntekts- eller utgiftspost *bør* være særskattepliktig. Hensynet til at staten skal få sin andel av petroleumsressursene er viktig. Utvinning av petroleum gir en ressursrente (meravkastning) som bør tilfalle staten som eier av petroleumsressursene. Det er den ekstraordinære fortjenesten som skriver seg fra slik ressursutnyttelse som særskatten er ment å fange opp. Ressursrentebetraktninger nødvendiggjør at virksomhetsbegrepet innsnevres og begrepet må tolkes på bakgrunn av dette. Hensynene vil først og fremst tillegges vekt der en inntekt- eller utgiftspost ikke skriver seg fra kjernevirksomheten i snever forstand.

Petroleumsskattelovens plassering som en særlov opp mot den alminnelige skattelovgivningen bidrar også til at man kan karakterisere rettstilstanden som uklar. De synspunkter som kan utledes av skatteloven vil tidvis kunne brukes som rettesnor for tolkningen av pet-

¹²⁵ Torstein Fløystad: Ligningsbehandlingene for utvinnings- og rørledningsselskap for inntektsårene 1989-1993, s. 244.

¹²⁶ Ot.prp. nr. 26 (1974-75)

roleumsskatteloven med justering for petroleumsskatterettens særegenheter. Det kan ikke besvares generelt om de hensynene som ligger til grunn for petroleumsskatteloven tilsier en fravikelse av alminnelige skatterettslige synspunkter. Hensynene som petroleumsskatteloven er ment å skulle ivareta skaper således et spenningsfelt mot den alminnelige skatterett¹²⁷, især når det gjelder tolkningen av virksomhetsbegrepet. Dersom en inntektsgenererende aktivitet ikke er forankret i de ekstraordinære fortjenestemulighetene som utvinning av petroleum muliggjør vil inntekten, som utgangspunkt, ikke kunne særskattelegges. Aktiviteten som inntekten skriver seg fra omfattes likevel av det alminnelige virksomhetsbegrep i skatteloven.

Avgrensningen av virksomhetsbegrepet i petroleumsskatteloven § 5 har vært gjenstand for en utførlig behandling i en rekke klageavgjørelser fra Klagenemnda for Petroleumsskatt, samt noe behandling i domstolene. Av praksis kan man se at det har etablert seg en konsensus omkring begrepets kjerneområde, det råder imidlertid fortsatt uenighet omkring de ytterliggående avgrensninger.

I kjølvannet av Ballastvann-saken er det nå tydelig at det har etablert seg en praksis hos Klagenemnda for Petroleumsskatt med hensyn til vurderingen av virksomhetsbegrepet og særskatteplikt. Et gjentakende poeng er at det i alle tilfelle må foretas en *konkret vurdering* når utvinningsselskaper har en inntekt eller utgift som ikke direkte skriver seg fra utvinnings- eller rørledningsvirksomhet. Selve vurderingen beror på om inntekten eller utgiften har en *tilstrekkelig nær tilknytning* til slik virksomhet at petroleumsskattelovens regler om særskatt kommer til anvendelse. Det rådende synspunkt som har vært gjentatt i flere saker ble fastslått av Klagenemnda i Ballastvann-saken: "(...) det må *vurderes konkret* i lys av de *nevnte hensyn* nemnda her har trukket frem, om en inntekt som *ikke direkte* skriver seg fra utvinnings eller rørledningstransport i snevrere forstand, har *slik tilknytning* til disse virk-

¹²⁷ Syversen, 1991, s. 433.

somhetsarter at særreglene om dem i petroleumsskatteloven får anvendelse.”¹²⁸ (min kursivering)

Hvorvidt en inntekt (eller utgift) har en *slik tilknytning* til virksomheten beror på en konkret og til dels skjønnsmessig vurdering av ulike momenter som samlet eller isolert kan begrunne at det foreligger en sammenheng. Man ser at de momenter som har blitt vektlagt i praksis har vært avhengig av inntektens (eller utgiftens) karakter, opphav og av den øvrige kontekst. Integrasjonskriterier av ulik art har vært utslagsgivende i flertallet av klagesakene.

8.2 Et snevert virksomhetsbegrep?

Klagenemnda for Petroleumsskatt har, med støtte i forarbeidene, lagt til grunn at petroleumsskattelovens virksomhetsbegrep må tolkes snevert sammenliknet med skattelovens virksomhetsbegrep. Hvorvidt etterfølgende klagenemndspraksis har vært entydig og konsekvent på dette punkt er noe uklart. Det kan utledes av flere klagekjennelser at denne oppfatningen av virksomhetsbegrepet ikke alltid har vært avgjørende for resultatet. Dette til tross for at Klagenemnda gjennomgående poengterer at det skal utvises forsiktighet med å gi petroleumsskatteloven § 5 et videre anvendelsesområde enn det som var forutsetningen til lovgiver.¹²⁹ Det klare standpunkt som Klagenemnda anla i Ballastvann-saken utgjør en milepæl i denne sammenheng.¹³⁰

Det foreligger en rekke avgjørelser i praksis som har ledet til resultater som objektivt sett fraviker de overordnede forestillinger om omfanget av petroleumsskattelovens virksomhetsbegrep. Avgjørelsene reiser klar tvil om det sikre utgangspunktet om et snevert virksomhetsbegrep i realiteten har hatt noen gjennomslagskraft. Som oftest har skatteplikt blitt begrunnet med ulike former for tilknytning mellom inntektens eller utgiftens opphav og utvinningsvirksomheten. I praksis finner man eksempler på tilknytning begrunnet både i de

¹²⁸ PSK-19810617-A s. 14.

¹²⁹ Se blant annet PSK-19810617, s. 14 og PSK-19900219-A s. 18.

¹³⁰ PSK-19810617-A s. 14.

alminnelige skatterettslige kriterier og tilknytning begrunnet i de mer særegne kriterier som gjør seg gjeldende i petroleumsskatteretten.

De momenter som i mange tilfelle har resultert i en utvidende tolkning av virksomhetsbegrepet kan oppsummeres slik: organisasjonsmessig og økonomisk sammenheng, symmetri mellom inntekter og utgifter, hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket, formåls- og årsaksbetraktninger, tilknytning gjennom ulike kontraktsreguleringer, selskapenes posisjon som utvinningselskap og aktivitetens faktiske omfang. Slike momenter har, enten isolert eller samlet sett, medført at inntekter som ikke skriver seg fra kjerneaktivitetene eller den ”egentlige utvinningsvirksomhet” likevel har blitt særskattepliktige.

Legalitetsbetraktninger og formålsbetraktninger begrunnet i første omgang det snevre virksomhetsbegrepet som et utgangspunkt for grensedragningen mellom utvinningsvirksomhet og annen ikke særskattepliktig virksomhet. Når man evaluerer den foreliggende klagenemndspraksis og rettspraksis ser man imidlertid at grensedragningen i stor grad har vært underlagt en bedømmelse basert på allmenngyldige betraktninger snarere enn en streng ordlydsfortolkning. Samtidig kan det konstateres at ressursrentehensynet tillegges mindre vekt enn det som var forutsatt av lovgiver. Den gjeldende tolkning av petroleumsskatteloven § 5 og tilhørende praksis synes i dag å etterlate lite rom for et snevert virksomhetsbegrep.

9 Litteraturliste

Lov:

Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. av 13. juni 1975 nr. 35.

Lov om petroleumsvirksomhet av 29. november 1996 nr. 72

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.

Forarbeider:

Ot.prp. nr. 26 (1974-75) Om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

Innst. O. nr. 60 (1974-75) Innstilling fra finanskomiteen om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

Ot. prp. nr 37 (1979-1980) Om lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

Ot.prp. nr. 78 (1981-1982) Om lov 11. juni 1982 nr. 41.

Ot.prp. nr. 34 (1990-91) og Innst. O. nr. 41 (1990-91) Om lov 24. mai 1991 nr. 19.

Ot.prp. nr. 12 (1991-92) Om lov om endring i lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

Etterarbeider:

NOU 2000: 18, *"Skattlegging av petroleumsvirksomhet"*, Petroleumsskatteutvalget.

Skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. Foreløpig utredning fra Petroleumsinntektsutvalget, 1975.

Finansdepartementets foredrag til petroleumsskatteforskriften, FIN foredrag til Kgl.res. 11.mars 1976, s. 459.

Forskrifter:

Forskrift om fastsetting av normpriser av 25. juni 1976 nr. 5.

Forskrift om bruk av normpris ved ligningsbehandlingen (Undersjøiske petroleumsforekomster m.v.) 17. desember 1976 nr 7.

Forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum av 30. april 1993 nr 316.

Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2013 (Stortingets skattevedtak) Forskrift 27. november 2012 nr. 1211.

Lovkommentarer:

Fløystad, Torstein. *Kommentar til lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.* Gyldendal Rettsdata.

Rettspraksis og underrettspraksis:

Høyesterett:

Rt. 1935 s. 240

Rt. 1963 s. 478

Rt. 1998 s. 1537

Rt. 2002 s. 718

Rt. 2003 s.1324

Rt. 2007 s. 1921

Rt. 2007 s. 1729

Rt. 2011 s. 999

Underrettsavgjørelser:

11-194765TVI-STAV, Shell.

Ligningspraksis:

Fløystad, Torstein: *Ligningsbehandlingene for utvinnings- og rørledningsselskap for inntektsårene 1989 – 1993.*

Fløystad, Torstein: *Ligningsbehandlingen for utvinnings- og rørledningsselskap for inntektsåret 1997.*

Fløystad, Torstein: *Ligningsbehandlingen for utvinnings- og rørledningsselskap for inntektsåret 1998.*

http://www.ors.no/wp-content/uploads/downloads/2013/01/161_Ligningskvelden_2012.pdf

http://www.ors.no/downloads/publikasjoner/Kjennelser_2002_publicert.pdf

http://www.ors.no/downloads/foredrag/110_Saerskatt_samlet_ORS.pdf

http://www.ors.no/downloads/foredrag/127_Ligningskvelden_2009.pdf

Klagenemndspraksis:

Klagenemnda for Petroleumsskatt, kjennelser:

PSK-19810617-A

PSK-19890619-A

PSK-19901008-A

PSK-19900219-A

PSK-19940822-A

Kjennelse, 21.01.2002, gjengitt i

http://www.ors.no/downloads/publikasjoner/Kjennelser_2002_publicert.pdf, s. 6.

Kjennelse, 16.09.2002, gjengitt i

http://www.ors.no/downloads/publikasjoner/Kjennelser_2002_publicert.pdf, s. 72.

Kjennelse, 25.11.2002, gjengitt i

http://www.ors.no/downloads/publikasjoner/Kjennelser_2002_publicert.pdf, s. 83.

Juridisk litteratur:

Aarbakke (1967)

Aarbakke, Magnus. *"Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett."* Institutt for folkerett og statsrett. Avhandling (dr.juris), Universitetet i Oslo 1967.

Syversen (1991)

Syversen, Jan. *"Skatt på petroleumsutvinning - petroleumsskatterettslige emner"*. Sjørettsfondet, Oslo 1991.

Andenæs (1997)

Andenæs, Mads Henry. *"Rettskildelære"*, Oslo, 1997.

Zimmer (2009)

Zimmer, Frederik. *"Lærebok i skatterett"* Universitetsforlaget, 6. utgave, 2009.

Zimmer (2010)

Zimmer, Frederik. *"Bedrift, selskap og skatt, skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere"*. I samarbeid med BÅHR. Universitetsforlaget, 5. utgave, 2010.

Jansen/Bjerke (2011)

Jansen, Jan B. og Bjerke, Joachim M. *"Norwegian Petroleum Taxation – An Introduction"*. MarIus, nr.404, 2011.

Nettsteder:

<http://www.skatteetaten.no/no/radgiver/rettskilder/handboker/lignings-abc/>

http://www.idunn.no/ts/skatt/2008/03/hoyesteretts_anvendelse_av_ligningspraksissomrettskilde#8ref

<http://www.gassco.no/wps/wcm/connect/Gassco-NO/Gassco/Home/norsk-gass/framtidsutsikter/>

http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/Petroleumssektoren_og_-_skatten_i_tall_og_trender_2012.pdf?epslanguage=nb-NO

<http://www.norskoljeoggass.no/no/Faktasider/Verdiskapning1/>

http://www.idunn.no/ts/skatt/2008/03/hoyesteretts_anvendelse_av_ligningspraksissomretts_kilde#8ref